



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.900147/2015-87
ACÓRDÃO	9303-016.887 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ACRINOR ACRILONITRILA DO NORDESTE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PARADIGMA ESPECÍFICO. NÃO CONHECIMENTO.

Quando o paradigma indicado não trata de matéria específica apreciada pelo acórdão recorrido, não há como se conhecer do recurso especial em tal matéria.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

CRÉDITOS PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. GASTOS COM DEMANDA CONTRATADA DE ENERGIA ELÉTRICA.

Nos termos da jurisprudência pacificada no âmbito do STJ e do STF, o custo correspondente à demanda contratada de energia elétrica não pode ser admitido na condição de aquisição de energia, nos termos do inciso III, art. 3º das leis de regência.

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com serviços portuários na exportação não se confundem com insumos do processo produtivo, pois incorridas após a etapa de produção, nem com as despesas de fretes ou armazenagem nas operações de venda, não havendo previsão legal para o creditamento de referidos gastos.

CRÉDITOS PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. DESPESAS COM FRETE E ARMAZENAGEM DE INSUMOS IMPORTADOS. CONDIÇÕES. CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA NACIONAL, DE FORMA AUTÔNOMA À IMPORTAÇÃO. TRIBUTADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da COFINS, na não cumulatividade poderão descontar crédito somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. Os gastos com serviços portuários no País (no presente caso, descritos como capatazia e estiva), vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer em parte do recurso, apenas no que se refere aos itens “Gastos com Demanda de Energia Elétrica (com base no inciso III do art. 3º das leis de regência)”; “Despesas Portuárias na Exportação” e “Despesas com Frete e Armazenagem de Insumos Importados”, vencida a relatora, que votou pelo conhecimento também do tema “Gastos com Demanda de Energia Elétrica (com base no inciso II do art. 3º das leis de regência)”. No mérito, deu-se parcial provimento ao recurso, para reconhecer os créditos em relação a “Despesas com Frete e Armazenagem de Insumos Importados”, contratados de forma autônoma a tal importação e efetivamente tributados, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos, que votaram pelo provimento parcial em maior extensão, para despesas portuárias, serviços portuários, utilização de infraestrutura marítima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Vinícius Guimarães.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Vinícius Guimarães – Redator designado

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovicz Belisário, Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green, Cynthia Elena de Campos (substituta integral) e Régis Xavier Holanda (Presidente). Ausente a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, substituída pela Conselheira Cynthia Elena de Campos.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 3401-006.213, de 22 de maio de 2019, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2011 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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2011 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.

Fatos

Na origem o feito tratou de Pedido de Ressarcimento de Cofins e compensações vinculadas, objeto de Despacho Decisório de controle manual, que indeferiu a totalidade do crédito postulado, com a consequente não homologação dos débitos declarados.

Manifestação de Inconformidade

O Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade contestando as glosas realizadas, especialmente em face da abrangência do termo “insumo” utilizado pela legislação de regência.

Acórdão DRJ

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, aplicando o conceito de insumo adotado pelas Instruções Normativas 247/02 e 404/04.

Recurso Voluntário

Em Recurso Voluntário o Contribuinte reiterou os mesmos argumentos de direito apresentados em Manifestação de Inconformidade.

Acórdão Recorrido

O acórdão recorrido deu 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.

Embargos de Declaração

O Contribuinte opôs Embargos de Declaração aduzindo (ii) omissão quanto ao pedido de julgamento conjunto com o processo 13502.721598/2015-50 e (ii) contradição quanto ao conceito de insumo

Os Embargos foram inadmitidos em Despacho.

Recurso Especial

Em sede de Recurso Especial o Contribuinte busca demonstrar a existência de divergência jurisprudencial quanto aos seguintes itens:

1. Créditos de Pis/Cofins. Pallets e Lacres de Segurança - Paradigma 3302-0007.161
2. Créditos de Pis/Cofins. Gastos com Demanda de Energia Elétrica, Vapor 42KGF/CM2 e Água Desmineralizada - Paradigma nº 3302-006.910
3. Créditos de Pis/Cofins. Despesas Portuárias – Paradigmas 3302-005.844 e 9303-008.304
4. Créditos de Pis/Cofins. Despesas com Projetos de Desenhos Industriais e Desenhos Técnicos – paradigmas 9303-009.602 e 3302-007.577
5. Créditos de Pis/Cofins. Despesas com (i) Serviços de Inspeção (equipamentos e para “paradas gerais”) (ii) Equipamentos para Paradas Gerais, (iii) Limpeza e Conservação Industrial e (iv) Tratamento de Águas Industriais/Efluentes e Materiais Utilizados nos Reparos na Linha Água Potável (Manutenção Hidráulica de Equipamentos Industriais) – Paradigmas 3302-006.556 e 3301-01.490

6. Créditos de Pis/Cofins. Despesas de Laboratório – Paradigmas 3302-006.556 e 3102-002.297
7. Créditos de Pis/Cofins. Despesas com Transporte de Funcionários Dentro da Unidade Industrial – Paradigmas 3401-006.213 e 3302-005.844
8. Créditos de Pis/Cofins. Glosas com (i) Óleo Diesel Utilizado em Máquinas e Caminhões (ii) Manutenção e Equipamentos para Movimentação e Transporte de Cargas/Insumos – Paradigmas 3102-002.297 e 3201-004.164
9. Créditos de Pis/Cofins. Gastos com Bens e Serviços Utilizados na Manutenção Predial e Industrial e Segurança Industrial – Paradigmas 3201-006.671 e 3402-002.396
10. Créditos de Pis/Cofins. Serviços e Materiais de Manutenção Elétrica, Hidráulica e Civil – Partes e Peças de Reposição – Paradigmas 3302-006.556 e 3201-005.323
11. Créditos de Pis/Cofins. Despesas com Frete e Armazenagem de Insumos Importados – Paradigmas 3301-004.392 e 3202-001.003

Despacho de Admissibilidade

O Recurso Especial foi admitido parcialmente, somente para as seguintes matérias:

1. Créditos de Pis/Cofins. Pallets e Lacres de Segurança;
2. Créditos de Pis/Cofins. Gastos com Demanda de Energia Elétrica, Vapor 42KGF/CM2 e Água Desmineralizada;
3. Créditos de Pis/Cofins. Despesas Portuárias na Exportação;
10. Créditos de Pis/Cofins. Serviços e Materiais de Manutenção Elétrica;
11. Créditos de Pis/Cofins. Despesas com Frete e Armazenagem de Insumos Importados.

Agravo / Despacho em Agravo

O Contribuinte apresentou Agravo em face da admissibilidade parcial. O Agravo foi rejeitado e foi mantido o despacho de Admissibilidade original.

Contrarrazões

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões postulando pelo não conhecimento das matérias “Créditos de Pis/Cofins. Pallets e Lacres de Segurança”; e “Créditos de Pis/Cofins. Serviços e Materiais de Manutenção Elétrica” pela não configuração da semelhança fática.

No mérito, postulou pela manutenção da decisão recorrida.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

Estão sendo julgados nesta sessão de julgamento os processos 13502.900147/2015-87 (Cofins Exportação/4º Trimestre de 2011) e 13502.900148/2015-21 (PIS Exportação/4º Trimestre de 2011).

Consta notícia dos autos (fls. 181 e seguintes) que a ação fiscal da qual decorreu os presentes feitos originou o total de 10 processos administrativos:

Processo	Crédito	Acórdãos CARF	
13502.900139/2015-31	PIS Exportação/4º Trimestre de 2010	Não localizado no CARF	
13502.900140/2015-65	Cofins Exportação/4º Trimestre de 2010	Aguarda julgamento RV	
13502.900141/2015-18	PIS Exportação/1º Trimestre de 2011	Não localizado no CARF	
13502.900142/2015-54	Cofins Exportação/1º Trimestre de 2011	Aguarda julgamento RV	
13502.900143/2015-07	PIS Exportação/2º Trimestre de 2011	Aguarda julgamento RV	
13502.900144/2015-43	Cofins Exportação/2º Trimestre de 2011	Aguarda julgamento RV	
13502.900145/2015-98	PIS Exportação/3º Trimestre de 2011	3401-006.212 9303-015.264	22/05/2019 10/06/2024
13502.900146/2015-32	Cofins Exportação/3º Trimestre de 2011	3401-006.211 9303-015.265	22/05/2019 10/06/2024
13502.900148/2015-21	PIS Exportação/4º Trimestre de 2011	3401-006.214	22/05/2019
13502.900147/2015-87	Cofins Exportação/4º Trimestre de 2011	3401-006.213	22/05/2019

Observa-se do levantamento supra que os presentes processos foram julgados de forma conjunta (mesma sessão de julgamento) com os processos 13502.900145/2015-98 (PIS Exportação/**3º Trimestre de 2011**) e 13502.900146/2015-32 (Cofins Exportação/**3º Trimestre de 2011**), já julgados por esta 3ª Turma da CSRF em junho de 2024, com relatoria do Conselheiro Alexandre Freitas Costa.

Embora os acórdãos recorridos tivessem o mesmo teor, os Recursos Especiais apresentados nos referidos processos 13502.900145/2015-98 (PIS Exportação/3º Trimestre de 2011) e 13502.900146/2015-32 (Cofins Exportação/3º Trimestre de 2011) e julgados por esta Turma por meio dos Acórdãos 9303-015.264 e 9303-015.265, tiveram andamentos distintos.

Nos referidos recursos especiais foram submetidos a esta Turma apenas os seguintes itens de insurgência recursal:

1. Dispêndios com pallets e lacres de segurança, tendo como paradigmas os Acórdãos nº 3003-000.038 e 3302-007.161;
2. Despesas portuárias, inclusive transporte/movimentação, armazenagem, despesas de embarcação e administrativas, sendo indicados como paradigmas os acórdãos nº 3302-005.844 e 9303-008.304;
3. Despesas com frete e armazenagem de insumos importados, sendo apontado como paradigma o Acórdão n.º 3301-004.392;
4. Gastos com demanda de energia elétrica, sendo indicado como paradigma o Acórdão n.º 3302-006.910.

O item a seguir foi admitido no presente Recurso, mas não foi objeto de apreciação por esta Turma Julgadora por ocasião daqueles julgamentos:

- Créditos de Pis/Cofins. Serviços e Materiais de Manutenção Elétrica;

Além disso, o Contribuinte solicitou nos presentes autos o julgamento conjunto com o Auto de Infração controlado pelo Processo nº 13502.721598/2015-50, que também se encontrava sob relatoria do Conselheiro Alexandre Freitas Costa, tendo sido inicialmente incluídos na pauta de julgamento da sessão do dia 14/04/2025, contudo retirado de pauta “a pedido do patrono/contribuinte, em função de solicitação de transação.”

Consigno que até a data de indicação do presente processo para inclusão em pauta de julgamento por esta Relatora, mais precisamente 29/07/2025, não consta dos autos nenhuma notícia de transação no presente feito.

Feitos tais esclarecimentos, passa-se ao exame do Recurso Especial.

I. Admissibilidade

I.1 - Créditos de Pis/Cofins. Pallets e Lacres de Segurança;

O Contribuinte apresentou como paradigma o Acórdão nº 3302-0007.161 (o paradigma 3003-000.038 foi afastado em Despacho), exatamente o mesmo examinado nos Acórdãos nº 9303-015.264 e 9303-015.265. Por ter concordado e acompanhado o Relator naquela oportunidade, trago as razões de decidir por ele utilizadas e as adoto como minhas:

A decisão recorrida (conforme se pode atestar no item 2.1.c do voto do acórdão recorrido) entendeu em relação aos lacres de segurança 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”. (destacamos)

Em relação aos pallets de madeira, conforme se pode atestar no item 2.1.e do voto do acórdão recorrido, a Turma decidiu que “(...) 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**”. (destacamos)

Para o presente tema foram apresentados como paradigmas os Acórdãos nº 3003-000.038 e 3302-007.161.

O Acórdão n.º 3003-000.038, proferido pela 3ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de Julgamento, não pode ser admitido como paradigma devendo ser aplicada a vedação constante do art. 118, §12, inciso I do RICARF, instituído pela Portaria MF n.º 1.634/23.

Quanto ao acórdão n.º 3302-007.161, não vislumbro similitude fática com o acórdão recorrido.

Com efeito, trata-se no Acórdão recorrido de análise de PER/DCOMP, enquanto no acórdão paradigma cuidava-se da análise de auto de infração.

Cumprе destacar que nenhum dos acórdãos (recorrido e paradigma) trazem em suas ementas menção quanto ao direito creditório para contribuições sociais relativo aos dispêndios com lacres e pallets.

Ademais, no acórdão paradigma houve prova da utilização e essencialidade destes materiais no processo produtivo da recorrente e sua utilização como embalagens para o transporte e manutenção da qualidade do produto final, conforme pode ser depreendido dos seguintes trechos do voto:

(...)

II.2.3.15 Tambor e material de embalagem O tambor tratado nesse tópico, nada mais é do que um recipiente utilizado para a armazenagem de subprodutos e resíduos do processo produtivo, que em virtude dos serviços de manutenção e limpeza efetuados no parque fabril, devem ser acondicionados para seu transporte.

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

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

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

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

No acórdão recorrido, por seu turno, foi consignado que os lacres de segurança não são utilizados nos produtos fabricados pela Recorrente, mas nas carretas, com o objetivo de garantir a inviolabilidade da carga transportada, tendo o Relator consignado não vislumbrar qualquer inviabilidade à produção da acrilonitrila caso ausente o lacre de segurança.

Quanto aos pallets, o acórdão recorrido consigna não decorrer a sua utilização de qualquer exigência sanitária.

Assim, não resta configurada a similitude fática mínima necessária ao conhecimento do Recurso Especial, razão pela qual não o conheço neste tópico.

Logo, muito embora o despacho de admissibilidade tenha consignado se tratarem de itens semelhantes, os contextos fáticos em que foram examinados o emprego de tais materiais são distintos, levando ao não conhecimento desse tópico recursal.

I.2 - Créditos de Pis/Cofins. Gastos com Demanda de Energia Elétrica, Vapor 42KGF/CM2 e Água Desmineralizada;

O Contribuinte apresentou como paradigma o Acórdão nº 3302-006.910, também exatamente o mesmo examinado nos Acórdãos nº 9303-015.264 e 9303-015.265.

Inicialmente é preciso ponderar que no acórdão recorrido o termo “demanda” é abordado em 2 (duas) situações distintas: **(i)** contrato de “demanda” vinculado ao fornecimento de “água desmineralizada” e “vapor” pela empresa “Copene Petroquímica do Nordeste S/A (antiga denominação da Braskem S.A.)”, em decorrência de um “Contrato de Fornecimento de Utilidades”, portanto, um contrato de fornecimento em mercado não regulado; e **(ii)** contrato de “demanda contratada” firmado com a mesma “Copene Petroquímica do Nordeste S/A (antiga denominação da Braskem S.A.)” para o fornecimento de energia elétrica, no âmbito de um contrato distinto, qual seja, um “Contrato de Reserva de Carga e Fornecimento de Energia Elétrica”, que se submete a um mercado regulado.

Embora o Recurso Especial pretenda reexaminar as duas despesas, o acórdão apontado como paradigma, 9303-014.157, tratou exclusivamente de Contrato de fornecimento de Energia Elétrica, ou seja, um Contrato de Reserva de Demanda, que tem por objetivo garantir a disponibilização de determinada potência (kW), regulado por meio da Resolução Normativa ANEEL nº 414, de 09 de setembro de 2010. Inclusive, a própria fundamentação do voto vencedor está calcada no referido ato normativo, inaplicável à hipótese do contrato de demanda vinculado ao fornecimento de vapor e água desmineralizada.

É por esta razão que dirijo da conclusão exposta pelo Despacho de Admissibilidade:

Embora o paradigma trate apenas de energia elétrica, a razão de decidir do paradigma é plenamente aplicável aos contratos semelhantes de fornecimento de

vapor e água desmineralizada, cujos valores de “demanda” também foram negados pelo acórdão recorrido.

Como visto, a razão de decidir do acórdão paradigma está calcada na regulamentação própria do setor elétrico restrita à comercialização de energia elétrica.

Desse modo, apenas as despesas vinculadas ao fornecimento de energia elétrica (demanda contratada) é que podem ser enfrentados no presente feito, sendo aplicável ao presente caso o que foi decidido no Acórdão nº 9303-015.264:

Nessa matéria a decisão recorrida (conforme se pode atestar no item 2.2. do voto do acórdão recorrido) entendeu que “(...) 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 (...)”. E, ainda, 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”.

Para o presente tema foi apresentado como paradigma o Acórdão nº 3302-006.910, assim ementado quanto ao tema que interessa nesta matéria:

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS PELO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA E CONTRATO DE DEMANDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos com demanda contratada de energia elétrica e pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros.

Desta forma, verificando haver similitude fática entre os arestos paragonados, conheço do Recurso Especial neste tópico.

É oportuno acrescentar que, na hipótese dos presentes autos, embora o Relator do acórdão recorrido tenha consignado 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””, também foi examinada a alegação de defesa apresentada pelo Contribuinte desde a sua Manifestação de Inconformidade no sentido de que tal despesa seria essencial e relevante à sua atividade produtiva (insumo), valendo-se, como fundamento, do seguinte precedente do CARF que realizou a análise sobre esta ótica:

“INCIDÊNCIA NÃOCUMULATIVA. 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. 3003000.038, Rel. Cons. Muller Nonato Cavalcanti Silva, qualidade, vencidos o relator e o Cons. Márcio Robson Costa, sessão de 12.dez.2018) (grifo nosso)

(grifos no acórdão recorrido)

Assim, admito o Recurso Especial exclusivamente no que se refere aos custos com a demanda contratada de energia elétrica.

I.3 - Créditos de Pis/Cofins. Despesas Portuárias na Exportação;

O Contribuinte apresentou como paradigmas os Acórdãos nº 3302-005.844 e 9303-008.304, também exatamente os mesmos examinados nos Acórdãos nº 9303-015.264 e 9303-015.265. Por ter concordado e acompanhado o Relator naquela oportunidade, trago as razões de decidir por ele utilizadas e as adoto como minhas:

A decisão recorrida (conforme se pode atestar no item 2.4 do voto do acórdão recorrido) entendeu que deveriam ser mantidas as glosas relativas às despesas portuárias, inclusive transporte/movimentação, armazenagem, despesas de embarcação e administrativas, conforme se pode verificar nos trechos do voto abaixo transcritos:

(...)

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:

Para o presente tema foram apresentados como paradigmas os Acórdãos nº 3302-005.844 e 9303-008.304.

No acórdão n.º 3302-005.844 foi decidido que as despesas portuárias deveriam dar direito ao crédito das contribuições sociais, conforme trechos abaixo transcritos:

Diferentemente do decidido no v. acórdão, entendo que a glosa deve ser revertida em relação aos bens e serviços abaixo citados, uma vez que se trata de custos incorridos na atividade empresarial da Recorrente, saber:

(...)

C) Serviços como dedetização, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, despesas com deslocamentos, transporte de resíduos industriais, manutenção em veículos, caminhões e tratores, serviços com exp do exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem)”

Neste mesmo sentido foi a decisão no acórdão n.º 9303-008.304 conforme trecho da ementa abaixo:

DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

Desta forma, verificando haver similitude fática entre os arestos paragonados, conheço do Recurso Especial neste tópico.

I.4 - Créditos de Pis/Cofins. Serviços e Materiais de Manutenção Elétrica;

Esse tópico de irresignação não foi apreciado por ocasião dos Acórdãos nº 9303-015.264 e 9303-015.265.

O Contribuinte indica como Paradigmas os acórdãos nº 3302-006.556 e 3201-005.323.

Aduz que o acórdão recorrido manteve as glosas em exame posto que “não guardariam relação direta com o processo produtivo da empresa”.

Inicialmente é necessário identificar que o presente item aborda de forma conjunta “serviços” e “materiais” de “manutenção elétrica.

Em Contrarrazões aduz a PGFN que restaria “não comprovada a divergência em razão do conteúdo eminentemente probatório dos fundamentos da decisão recorrida”, e que “foi a insuficiência probatória que fundamentou a manutenção das glosas pelo colegiado”, transcrevendo o seguinte trecho do acórdão recorrido:

“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 manifestação de inconformidade e no recurso voluntário.”

Contudo, os itens relativos a “materiais” de energia elétrica não estão contemplados na referida “lista (ii)” mas, na “lista (i)”, cujo fundamento de glosa foi “I - Não se enquadram como insumos”.

Para melhor ilustrar, seguem trechos do acórdão DRJ que trouxe a segregação dos itens glosados em formato de listas:

O auditor fiscal glosou créditos com base no Diário Auxiliar do Estoque e do Razão com os seguintes motivos: (i) não se enquadram como insumo porque não tem relação direta com o processo produtivo; (ii) possuem descrição genérica, não permitindo aferir se há ou não relação direta com o processo produtivo; e (iii) devem ser incorporados ao ativo imobilizado.

Abaixo citam-se, como exemplo, alguns desses itens:

I - Não se enquadram como insumos:

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

II – Descrição genérica:

1. DD Contratos;
2. serviços de inspeção de equipamentos;
3. serviços de lavagem industrial;
4. serviços gerais de manutenção – fornecedor Gomes Construções;
5. Sinergia Manutenção – Proquigel;
6. provisão despesa Termontec;
7. outros serviços de manutenção industrial;
8. serviços de manutenção realizado pela empresa Pensalab;
9. RECLASS IK NF 9901 COOPE INSPETORES;
10. apuração de resultados;

Desse modo, de fato, o exame acerca do direito de crédito sobre “serviços de manutenção elétrica” não podem ser objeto do presente Recurso Especial, posto que existente fundamento de direito autônomo não atacado (descrição genérica / ausência de prova), cujo exame demandaria, ainda, o revolvimento das provas acostadas aos autos, o que é vedado nesta instância uniformizadora. O Despacho de Admissibilidade foi atento a este aspecto e decidiu que “a matéria tem admissibilidade reconhecida parcialmente, para *“material elétrico de uso geral”*”, excluindo, portanto, os serviços de manutenção.

No que tange aos materiais de manutenção elétrica, decidiu o acórdão recorrido:

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;

O Acórdão recorrido, portanto, afirma “não verificar o preenchimento dos critérios de essencialidade e relevância restritos ao processo produtivo”, circunstância pela qual perpassa a necessária análise das peculiaridades do processo produtivo do contribuinte.

Na hipótese dos autos, o contribuinte, ora Recorrente, conforme laudo descritivo de sua atividade juntado às fls. 128 e seguintes, é empresa industrial que se dedica à fabricação do produto químico “acrilonitrila”. Os materiais de manutenção elétrica indicados no Relatório Fiscal e nas peças de defesas são genéricos, sem identificação do seu emprego, seja nas áreas industriais, seja nas áreas administrativas. A ausência dessa vinculação é que levou à conclusão do acórdão recorrido pela não constatação de relevância e essencialidade à atividade de produção de bens realizada.

De modo diverso, no Acórdão Paradigma 3302-006.556, analisando também uma indústria química, é possível constatar que houve produção de prova por parte do contribuinte com a perfeita identificação dos itens glosados e seu emprego no processo produtivo:

II.2.3.11 - Junta de vedação, peça e partes de reposição

No tange às juntas de vedação **restou demonstrado que sua utilização se dá durante o processo produtivo da recorrente, mais precisamente no processo chamado elitróse**, mostrando-se necessária para o desenvolvimento desse.

Foram glosados pela fiscalização os créditos tomados pela recorrente relacionados a aquisição de partes e peças de reposição, como anel, arruela, barra chata, acoplamentos, porcas, buchas, barra redonda, barra roscada, condutores, parafusos, chapas, dijuntores, plugues, pastilhas, pinos, relés, rotores, eixos, eletrodos, eletrodutos, flanges, mangueira, tampa de borracha, gaxetas, varetas

para solda, válvulas, tubos, molas, transmissor, terminal, união, curvas, fusíveis e suas bases, juntas, cabos, conectores.

Da leitura do caderno processual, podemos verificar, das planilhas apresentadas pela recorrente e, em especialmente do laudo apresentado pela recorrente feito pelo IPT que os itens acima descritos enquadram-se no conceito de insumos, havendo a necessidade de reversão de suas glosas.

Logo, tal paradigma inviabiliza o exame do apelo especial, posto que fundado no conjunto probatório específico daqueles autos, cuja similitude não se pode auferir na situação dos autos.

Já com relação ao Acórdão Paradigma 3201-005.323, é possível observar que a análise perpetrada acerca do emprego dos materiais foi do mesmo modo genérica, assim como nos presentes autos. Embora a conclusão obtida, para itens de natureza similar, é de que a reversão da glosa deveria se dar “em razão de tais itens serem empregados no processo produtivo e essenciais à atividade do sujeito passivo, enquadrando-se no conceito de insumo”, é possível constatar que também não houve a prestação dos devidos esclarecimentos pelo contribuinte:

- Omissão quanto ao tópico específico "Materiais e Ferramentas"

A Embargante aponta a ocorrência de vício de omissão na decisão, sustentando que esta Turma teria deixado de se pronunciar sobre os créditos relacionados à aquisição de materiais e equipamentos, sob o argumento de que "os quais, inevitavelmente, são essenciais e relevantes ao processo produtivo, inclusive, conforme atestado pelo laudo elaborado pelo ITA (vide fls. 6.725/10.528 dos autos)". Nesse sentido, argumenta ainda sobre a "necessária utilização de itens como abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, lubrificante, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina, fusível, detergente, anticongelante, dentre outros", os quais teriam ficado sem apreciação sobre a possibilidade de seu creditamento.

A questão não foi abordada por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário.

É de se esclarecer que o presente processo já foi objeto de diligência tendo sido produzido extenso laudo de mais de 3500 páginas.

A Embargante na petição em que é anexado tal laudo limita-se a reportar-se ao referido laudo e citar poucos exemplos de itens a que aduz ter direito ao crédito, bem como requerer dilação de prazo para que a diligência possa ser concluída em razão da complexidade da matéria envolvida.

Na sequência, em petição de fls. 10576/10577 pede dilação de prazo e em nova manifestação encartada às fls. 10624/10625 diz que não foi possível concluir a análise dos itens faltantes e que coloca-se à disposição da Fiscalização para sanar eventuais dúvidas.

Do relatório da Fiscalização tem-se que a empresa não se desincumbiu do seu ônus probatório, deixando diversos itens sem a devida resposta, conforme excerto a seguir transcrito:

"III – (c) – Dos itens sem manifestação da empresa

A empresa deixou restando na planilha-resposta inúmeros itens sem detalhamento algum, ou seja, com a coluna que havia inserido em branco, sem preenchimento. Alegou no processo estar trabalhando na sua elaboração, porém devido à complexidade, não logrou êxito para completá-la. Analisando a descrição dos itens, verificou-se que se tratam de milhares de itens, contudo possuindo em sua grande maioria características de bens que se constituem em peças de reposição ou manutenção que não identificam máquinas de linha de produção, material de limpeza, material de manutenção predial, como rolamentos, abraçadeiras, anéis, correias, bobinas, ferramentas, arruelas, material elétrico, detergentes, lâmpadas, molas, parafusos, porcas além de indumentárias e serviços florestais, serviços de análise de importação, serviços de chaveiro, entre outros."

Deve ser salientado que na peça recursal a Embargante postula o direito ao creditamento sobre materiais e ferramentas, genericamente, limitando-se a citar pouquíssimos exemplos e com escasso detalhamento de sua utilização no processo produtivo.

Tem-se do Recurso Voluntário:

"142. Com efeito, a partir da análise dos bens e serviços que, aos olhos da D. Fiscalização e do v. acórdão recorrido, não se caracterizariam como insumos, verifica-se itens como abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, lubrificante, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina, fusível, detergente, anticongelante, dentre tantos outros.

143. Todavia, todos esses itens - e outros tantos não mencionados - foram empregados no processo produtivo da Recorrente, estando diretamente relacionados à geração de receitas e, assim, caracterizam-se como insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS e pela COFINS." (nosso grifo)

Na petição em que são anexados os laudos produzidos, a Embargante consigna que:

"14. Para alguns itens relacionados na planilha elaborada pela D. Fiscalização, o laudo atestou a essencialidade ao processo produtivo, porém não há detalhamento. Para outros, ainda não foi elaborado laudo. Isso se deve ao fato de que, por se tratar de processo produtivo extremamente detalhado e complexo, o laudo pericial se encontra em fase de conclusão/atualização."

Nos próprios embargos de declaração não há nenhum detalhamento, sendo genérico em relação a tal tema. Limita-se a embargante, em sucintos 3 (três) parágrafos alegar tal omissão. Vejamos:

"6. Inicialmente, destaca a Embargante que essa D. Turma Julgadora deixou de se pronunciar sobre os créditos relacionados à aquisição de materiais e equipamentos, os quais, inevitavelmente, são essenciais e relevantes ao processo produtivo, inclusive, conforme atestado pelo laudo elaborado pelo ITA (vide fls. 6.725/10.528 dos autos).

7. Com efeito, reitera a Embargante a necessária utilização de itens como abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, lubrificante, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina, fusível, detergente, anticongelante, dentre outros, sendo todos esses de extrema importância às suas atividades, entretanto, sem a necessária apreciação desse E. Colegiado sobre a possibilidade de seu creditamento.

8. Dessa forma, pleiteia seja sanada a omissão apontada, para que as comprovações fáticas e documentais sejam analisadas, devendo-se, ao final, ser reconhecido o crédito de PIS e Cofins apropriado sobre tais insumos."

A Embargante deveria ter tido o cuidado de identificar com maior precisão quais seriam os itens (materiais e equipamentos) que integram o tópico recursal intitulado de "materiais e ferramentas".

Ora, não tendo logrado êxito em atestar a totalidade de materiais a que postula o direito de crédito e que são efetivamente insumos vinculados a sua atividade produtiva, não há como se prover em sua integralidade o recurso em tal matéria.

Não obstante, imperioso esclarecer que por ocasião do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

No caso, tanto a Fiscalização quanto a decisão recorrida proferida pela DRJ foram, de certo modo, genéricas e não adentraram com minúcias ao caso concreto.

Aqui importante trazer as ponderações proferidas pelo Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza no Acórdão nº 3201-004.279, in verbis:

"Não obstante ausente, nos autos, maiores detalhes sobre o que são as tais "ferramentas operacionais", a razão para o indeferimento, juntamente com o indeferimento dos materiais de manutenção, foi a de que não se enquadrariam no conceito de insumo. A Recorrente, porém, sustenta a sua utilização no processo produtivo, o que o só adjetivo que acompanha o termo "ferramentas" parece, com efeito, indicar.

Assim, na falta de maiores detalhes, máxime por parte da fiscalização, entendemos que as ferramentas operacionais e os materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool devem ser considerados insumos para o efeito de creditamento do PIS/Cofins." (nosso destaque)

Assim, os itens possíveis de serem categorizados como ferramentas e também, os indicados pela própria Recorrente, quais sejam, abraçadeira, correia, emenda,

retentor, rolamento, lubrificante, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina, fusível.

Ocorre que, como se pode verificar, para o acórdão paradigma a ausência de prova por parte do contribuinte foi mitigada pelo fato de se tratar de um Auto de Infração (“Assim, na falta de maiores detalhes, máxime por parte da fiscalização”), situação diversa dos presentes autos, que trata de Pedido de Ressarcimento. Ou seja, não se pode afirmar que no acórdão apontado como paradigma o colegiado teria chegado à mesma conclusão caso se tratasse de um Pedido de Ressarcimento e não de um Auto de Infração, inexistindo, portanto, a similitude fática necessária.

O Recurso Especial não deve ser admitido nesse ponto.

I.5 - Créditos de Pis/Cofins. Despesas com Frete e Armazenagem de Insumos Importados.

O Contribuinte apresentou como paradigma o Acórdãos nº 3301-004.392, também exatamente o mesmo examinado nos Acórdãos nº 9303-015.264 e 9303-015.265. Por ter concordado e acompanhado o Relator naquela oportunidade, trago as razões de decidir por ele utilizadas e as adoto como minhas:

Colhe-se do voto condutor do Acórdão recorrido os fundamentos que levaram à manutenção da glosa dos créditos com relativos às despesas com frete e armazenagem de insumos importados:

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.

Para o presente tema foi apresentado como paradigma o Acórdão nº 3301-004.392, cuja ementa trago à colação, naquilo que interesse ao tópico ora analisado:

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPORTAÇÃO. Comprovada a essencialidade no processo de industrialização de bens destinados à venda, **é possível a apuração de crédito da não-cumulatividade do PIS, na modalidade aquisição de insumos, dos dispêndios da pessoa jurídica com: a) armazenagem de**

insumos importados no recinto alfandegário; b) fretes dos insumos importados do recinto alfandegário até o estabelecimento industrial e c) contratação de empresa terceirizada para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente no processo industrial.

Desta forma, verificando haver similitude fática entre os arestos paragonados, conheço do Recurso Especial neste tópico.

Em conclusão, proponho o conhecimento do presente Recurso especial quanto aos itens **“Gastos com Demanda de Energia Elétrica”**; **“Despesas Portuárias na Exportação”**; e **“Despesas com Frete e Armazenagem de Insumos Importados”**.

Não estão sendo conhecidos os item **“Pallets e Lacres de Segurança”**, **“Materiais de Manutenção Elétrica”**, assim como os **“Gastos com Demanda Vapor 42KGF/CM2 e Água Desmineralizada”**.

II. Mérito

II.1 - Gastos com Demanda de Energia Elétrica.

Referido tópico de mérito foi apreciado nos Acórdãos nº 9303-015.264 e 9303-015.265, com o seguinte resultado:

(c) por maioria de votos, para negar provimento em relação à demanda contratada de energia elétrica, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou por dar provimento nesse item.

Tendo em vista minha discordância naquela oportunidade, o interregno de prazo transcorrido e a mudança na composição da Turma, peço vênha aos meus pares que votaram pela tese então vencedora, para adotar, nos presentes autos, meu posicionamento acerca da matéria.

O Recorrente defende o direito ao crédito sobre os valores dispendidos com o contrato de “demanda contratada” tanto com fundamento no inciso III (energia), como no inciso II (insumo) dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Inicialmente, em obediência inclusive ao que resta pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, a chamada “demanda contratada” não equivale ao conceito de “energia”:

STJ: Súmula 391: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

STF Tema 176 "A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor"

Também o próprio STF, no julgamento do Tema 176, que assinalou que a “demanda contratada” consiste num negócio jurídico firmado entre as partes, entendeu que esta não se confunde com o conceito de energia:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. VALOR COBRADO A TÍTULO DE DEMANDA CONTRATADA OU DE POTÊNCIA.

1. Tese jurídica atribuída ao Tema 176 da sistemática da repercussão geral: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.
2. À luz do atual ordenamento jurídico, constata-se que não integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica valores decorrentes de **relação jurídica diversa do consumo de energia elétrica**.
3. Não se depreende o consumo de energia elétrica somente pela disponibilização de demanda de potência ativa. Na espécie, há clara distinção entre a política tarifária do setor elétrico e a delimitação da regra-matriz do ICMS.
4. Na ótica constitucional, o ICMS deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo **à negócio jurídico consistente na mera disponibilização de demanda de potência não utilizada**.
5. Tese: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.
6. Recurso extraordinário a que nega provimento.

(RE 593824, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 27-04-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-123 DIVULG 18-05-2020 PUBLIC 19-05-2020)

Ou seja, o contrato de “demanda contratada” nada mais é do que um “serviço” contratado pelo consumidor junto ao seu fornecedor que visa garantir o adequado fornecimento da energia elétrica necessária para o exercício de suas atividades.

É o que ressaltou também da Resolução Normativa nº 1.000/2021 (REN 1.000/2021) expedida pela ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica:

Art. 1º Esta Resolução Normativa estabelece as Regras de Prestação do Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica, nas quais estão dispostos os direitos e deveres do consumidor e demais usuários do serviço.

Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:

XII - demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora no ponto de conexão, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, em kW (quilowatts);

Nada obstante o entendimento desta Relatora, vencido na admissibilidade recursal, entendeu a maioria desta Turma Julgadora que a discussão acerca do enquadramento da energia elétrica no conceito de insumo firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no tema 779, restaria prejudicado.

Por essa razão, nega-se provimento ao Recurso Especial no sentido de afastar a possibilidade de apropriação do crédito relativo à demanda contratada de energia elétrica nos termos dos art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

II.2 - Despesas Portuárias na Exportação;

Referido tópico de mérito foi apreciado nos Acórdãos nº 9303-015.264 e 9303-015.265, com o seguinte resultado:

(b) por unanimidade de votos, para negar provimento em relação a despesas portuárias na exportação.

Muito embora tenha acompanhado o relator naquela oportunidade, posteriormente revisei meu o posicionamento acerca da matéria. Aqui, também, tendo em vista o interregno de prazo transcorrido e a mudança na composição da Turma, peço vênha aos meus pares que votaram pela tese então vencedora, para adotar, nos presentes autos, meu posicionamento acerca da matéria.

Se extrai dos autos que as despesas glosadas a tal título correspondem aos lançamentos constantes da FICHA 06A (PIS) e 16A (COFINS) LINHA 07 Despesas de armazenagem e fretes na Operação de Venda (fls. 227/248):

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;

Com relação aos itens descritos na linha “j”, tratam-se de despesas administrativas e genéricas, sem correlação direta com o serviço de armazenagem na operação de venda, portanto, não comporta acolhida.

Como consignado no acórdão recorrido, “o simples fato de as notas serem emitidas por transportadores atestaria o caráter de frete” não é suficiente para tal caracterização. É imprescindível a correlação com a atividade.

Todavia, os itens descritos no item “i” devem ser examinados.

O direito ao crédito sobre as despesas em questão estão sendo postuladas com fundamento nos incisos II (insumos) e IX (frete e armazenagem) dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

O Acórdão recorrido entendeu:

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.

Discordo da conclusão apresentada. As despesas de movimentação da carga realizadas no embarque das mercadorias no porto devem ser entendidas como despesas de armazenagem, exatamente como consignado pelo acórdão paradigma nº 9303-008.304:

DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

(Acórdão nº 9303-008.304)

No voto:

Já as despesas portuárias e de estadia incorridas, nas operações de exportação dos produtos produzidos/fabricados, constituem despesas de armazenagem e/ ou

despesas nas operações de vendas, gerando créditos passíveis de descontos da contribuição calculada sobre o faturamento mensal, nos termos do inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente.

Entendo ser incabível limitar o conceito de armazenagem exclusivamente ao custo inerente à utilização do espaço do armazém ou guarda dos produtos. Trata-se de uma operação complexa, que demanda serviços específicos atinentes à movimentação dos itens armazenados e, especificamente, o seu acondicionamento em containers próprios para a exportação.

A atividade de logística, que compreende, exatamente, as operações de armazenagem e frete, é objeto de estudo pela ciência da Administração. Assim, nos termos do art. 110 do CTN¹, entendo que a análise da norma tributária deve ser precedida da exata definição do conceito de “armazenagem”, não podendo se limitar a uma análise literal ou mesmo intuitiva do termo.

Em acesso ao Sistema de Periódicos CAPES² é possível identificar diversos trabalhos científicos abordando tal conceituação.

No estudo “O DÉFICIT NA CAPACIDADE ESTÁTICA DE ARMAZENAGEM DE GRÃOS NO ESTADO DE GOIÁS”³, toma-se como “referencial teórico” exatamente o seguinte conceito de armazenagem:

A armazenagem é o processo de guardar o produto, **associada a uma sequência de operações**, como limpeza, secagem, tratamento fitossanitário, transporte, classificação etc., com o intuito de pre-servar as qualidades físicas e químicas da colheita, até o abastecimento (ELIAS, 2003). (g.n.)

Também em referencial teórico, o estudo “A GESTÃO LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM E SUAS RELAÇÕES COM A VERTICALIZAÇÃO E TERCEIRIZAÇÃO NA EMPRESA”⁴ apresenta a seguinte definição de armazenagem:

Por definição de Moura (1997), “armazenagem é a atividade de estocagem ordenada e a distribuição de produtos nos seus locais de fabricação ou nos locais destinados a esse fim pelos produtores, ou por meio de um **processo de distribuição**”

Por fim, mais recente, o artigo “Análise comparativa entre os requisitos técnicos de certificação de unidades armazenadoras de grãos com a ciência do direito: uma abordagem bibliográfica”⁵, também trabalha a partir de conceituação semelhante:

¹ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

² <https://www-periodicos-capes-gov-br.ezl.periodicos.capes.gov.br/index.php/acervo/buscar.html>

³ https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/2944/2034, acesso em 21/08/2024

⁴ <http://srvapp2s.santoangelo.uri.br/seer/index.php/gesto/article/view/1986/1020>, acesso em 21/08/2024

De acordo com Baroniet al.,(2017), a armazenagem compreende o espaço de conservação dos grãos produzidos visando resguardar suas características desde a colheita até a distribuição; **são atividades ordenadas da estocagem à distribuição**, definida de acordo com as variações entre a produção e a demanda. Segundo os autores, “[...] se baseia em reunir e guardar um volume de grãos por um determinado período, a fim de que se possa preservar as características normais dos mesmos, evitando fungos, pragas, umidade excessiva entre outras” (Baroniet al., 2017, p.57).

Logo, diante destas considerações, não vejo como excluir do conceito de “armazenagem” os custos inerentes à movimentação interna da carga armazenada destinada a acondicionar o produto propriamente para o seu transporte..

Acrescento, ainda, as disposições do Código Civil Brasileiro acerca do contrato de Depósito.

Inicialmente, quanto à responsabilidade do depositário pela manutenção da qualidade da coisa depositada:

Art. 629. O depositário é obrigado a ter na guarda e conservação da coisa depositada o cuidado e diligência que costuma com o que lhe pertence, bem como a restituí-la, com todos os frutos e acrescidos, quando o exija o depositante.

Também há previsão expressa quanto à necessidade de Depositante ressarcir o Depositário – em razão do contrato de depósito – por todas as despesas incorridas na guarda e conservação da coisa:

Art. 643. O depositante é obrigado a pagar ao depositário as despesas feitas com a coisa, e os prejuízos que do depósito provierem.

Logo, a meu ver, não restam dúvidas de que a operação de armazenagem (conceito logístico), assim como o depósito estabelecido no Código Civil (conceito jurídico), abrange todas as operações e, conseqüentemente, todos os custos incorridos desde o momento em que o armazém recebe a mercadoria e a entrega ao próprio depositante ou a quem de direito for definido por este.

Nesse sentido, também colaciono disposições do Código Civil quanto ao transporte de coisa:

Art. 749. O transportador conduzirá a coisa ao seu destino, tomando todas as cautelas necessárias para mantê-la em bom estado e entregá-la no prazo ajustado ou previsto.

Art. 750. A responsabilidade do transportador, limitada ao valor constante do conhecimento, começa no momento em que ele, ou seus prepostos, recebem a

⁵ <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/25031/21976>, acesso em 21/08/2024

coisa; termina quando é entregue ao destinatário, ou depositada em juízo, se aquele não for encontrado.

Art. 751. A coisa, depositada ou guardada nos armazéns do transportador, em virtude de contrato de transporte, rege-se, no que couber, pelas disposições relativas a depósito.

Pelo exposto, dou provimento ao apelo especial nesse tópico exclusivamente no que se refere à reversão das glosas das despesas relativas às “despesas portuárias, serviços portuários, utilização de infraestrutura marítima” incorridos na exportação.

II.3 - Despesas com Frete e Armazenagem de Insumos Importados.

Referido tópico de mérito foi apreciado nos Acórdãos nº 9303-015.264 e 9303-015.265, com o seguinte resultado:

(a) por unanimidade de votos, para dar provimento em relação à armazenagem e fretes de produtos importados, contratos de forma autônoma a tal importação e efetivamente tributados;

Por ter concordado e acompanhado o Relator naquela oportunidade, trago as razões de decidir por ele utilizadas e as adoto como minhas:

A propósito veja-se o decidido por este Colegiado no Acórdão n.º 9303-014.426, da relatoria do I. Conselheiro Rosaldo Trevisan, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. O conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, deve ser compatível com o estabelecido de forma vinculante pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida). CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS (CAPATAZIA E ESTIVA) PRESTADOS NO PAÍS. CONDIÇÕES. CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA NACIONAL, DE FORMA AUTÔNOMA À IMPORTAÇÃO. TRIBUTADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da COFINS, na não cumulatividade poderão descontar crédito somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. **Os gastos com serviços portuários no País (no presente caso, descritos como capatazia e estiva), vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados,**

asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade.

Do voto do Relator destaco o seguinte trecho, cujas razões de decidir adoto como se minhas fossem:

Ainda que, na divergência entre as teses aqui confrontadas, entendamos que seja possível a tomada de créditos para serviços portuários (aqui descritos como capatazia e estiva) vinculados à operação de importação de insumos, aclaramos que o efetivo pagamento das contribuições na etapa anterior, de modo (e com tratamento tributário) apartado do referente aos bens importados, assim como que o serviços tenham sido contratados de pessoa jurídica brasileira, são, pela legislação de regência, condição sine qua non para a fruição de tais créditos, que não são um benefício fiscal (ou um crédito presumido), mas apenas uma manifestação da não cumulatividade inerente às contribuições.

Assim, não basta que o Contribuinte tenha alegado que tais serviços (diga-se, prévios ou contemporâneos à própria aquisição, dependendo da modalidade de importação adotada) são necessários à obtenção do produto final que industrializa. Há que se ter convicção de que tais serviços foram efetivamente contratados pelo Contribuinte junto a pessoas jurídicas brasileiras (art. 3º, § 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) e que foram objeto de tributação pelas contribuições, na sistemática da não cumulatividade.

(...)

Portanto, os gastos com serviços portuários no País (no presente caso, descritos como capatazia e estiva), vinculados à operação de importação de insumos, e contratados junto a pessoas jurídicas brasileiras, de forma autônoma a tal importação, e que tenham sido efetivamente tributados pela COFINS, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade.

Desta forma, uma vez comprovada a assunção, pela Contribuinte, dos gastos relativos à armazenagem e frete dos insumos importados, desde o porto até o seu estabelecimento industrial, deve ser dado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

III. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER EM PARTE do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere aos itens “Gastos com Demanda de Energia Elétrica”; “Despesas Portuárias na Exportação”; e “Despesas com Frete e Armazenagem de Insumos Importados”.

No mérito, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO, da seguinte forma:

(a) negar provimento em relação à demanda contratada de energia elétrica na condição de despesa com energia elétrica;

(b) dar provimento em relação às “despesas portuárias, serviços portuários, utilização de infraestrutura marítima” incorridos na exportação.

(c) dar provimento em relação à armazenagem e fretes de produtos importados, contratos de forma autônoma a tal importação e efetivamente tributados.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Vinícius Guimarães, redator designado

Do conhecimento

Com o devido respeito aos argumentos da i. relatora, divirjo de seu entendimento quanto ao conhecimento da matéria “Gastos com Demanda de Energia Elétrica com base no inciso II do art. 3º das leis de regência”.

A razão para o não conhecimento de referida matéria é simples: o paradigma apresentado (**Acórdão nº 3302-006.910**) não trata da possibilidade de creditamento de gastos com demanda de energia elétrica sob o enfoque do art. 3, inciso II das leis de regência do PIS/COFINS não cumulativos, mas apenas sob a ótica do inciso III daquele artigo.

Ora, não existindo paradigma próprio para fixar divergência com base no conceito de insumos, a discussão sobre os gastos com demanda de energia elétrica deverá ser restrita à aplicabilidade ou não do creditamento previsto no art. 3º, III das leis de regência do PIS/COFINS não cumulativos.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial no tocante à matéria “gastos com demanda de energia elétrica”, devendo a análise ser restrita à possibilidade de creditamento de referidos gastos sob a ótica do inciso III, art. 3º das leis de regência do PIS/COFINS não cumulativos.

Do mérito

Quanto à matéria “despesas portuárias, serviços portuários, utilização de infraestrutura marítima” incorridos na exportação, entendo que não cabem os créditos sobre

PIS/COFINS não cumulativos. Este Colegiado já se debruçou sobre tal questão por ocasião do julgamento de outro recurso especial do mesmo contribuinte, tendo sido exarado o Acórdão nº 9303-015.264, julgado em 10/06/2024, cujos fundamentos do voto condutor, transcritos a seguir, adoto como razões de decidir no presente voto:

1. Despesas portuárias, inclusive transporte/movimentação, armazenagem, despesas de embarcação e administrativas na operação de venda

A Contribuinte alega que as despesas portuárias (atividades de embarque, movimentação, transporte, serviços administrativos, de estadia e de proteção de tanques para armazenamento – inertização com nitrogênio), “devem sim conferir direito ao crédito, posto que absolutamente necessárias para que o produto deixe a fase de produção e seja posto à venda, adequando-se com esmero ao conceito de insumo crivado no art. 3º, inciso II das Leis 10.833/03 e 10.637/02”.

Em seu entendimento tais despesas configuram “serviços indispensáveis à colocação da acrilonitrila produzida para venda”, devendo tal crédito ser enquadrado no inciso IX do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

Conclui seu raciocínio afirmando que “resta indubitável que as despesas realizadas serviços portuários e de estadia nas operações de exportação (inclusive movimentação/transporte, embarque e administrativas) devem conferir crédito de PIS e COFINS”.

Trata-se a Recorrente de empresa que se dedica, dentre outras atividades, à produção e comercialização de acrilonitrila e seus subprodutos ácido cianídrico e acetonitrila.

Analizando a peculiaridade desses serviços demandados no porto, entendo que não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de acrilonitrila e seus subprodutos. Explico.

Primeiro porque são serviços pagos e prestados/realizados após o encerramento do processo produtivo. Segundo, por não se encaixarem no conceito de insumo quanto aos fatores essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou faz parte do processo de produção), na linha em que decidiu no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, do STJ.

Saliente-se ainda que tais serviços (despesas) não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Por fim, concluo destacando que, as despesas glosadas não se confundem com despesas que podem ser caracterizadas como fretes ou a armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e que, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

À vista do exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte nesta matéria.

No caso concreto, os dispêndios ora analisados não se enquadram no conceito de insumos, pois ocorrem após o encerramento do processo produtivo, nem podem ser considerados como despesas de frete ou armazenagem nas operações de venda, uma vez que são rubricas evidentemente diversas de frete e armazenagem, razão pela qual há de se negar provimento ao recurso especial.

Quanto aos gastos com “demanda de energia”, veja-se que o próprio voto vencido se ocupa de afastar a possibilidade de creditamento de tais despesas sob a ótica do inciso III do art. 3º das leis de regência do PIS/COFINS não cumulativos, vinculando-se à posição assentada pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual a chamada “demanda contratada” não se confunde com o conceito de energia elétrica, sendo, assim, inaplicável o creditamento previsto no referido inciso III do art. 3º das leis básicas da não cumulatividade.

Nessa linha, para que fique claro, a i. relatora nega provimento à “demanda contratada” sob o prisma de “consumo de energia”, dando, porém, provimento sob a ótica de insumos – matéria que, como visto, não foi conhecida por inexistência de paradigma próprio.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial no que tange às “despesas portuárias, serviços portuários, utilização de infraestrutura marítima” incorridos na exportação, esclarecendo que, no tocante aos gastos de “demanda contratada” houve negativa de provimento nos termos do voto da relatora – demanda contratada não se confunde com energia elétrica consumida.

Assinado Digitalmente

Vinícius Guimarães