



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.900939/2010-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.827 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente POLITENO INDUSTRIA E COMERCIO S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO

Indefere-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça e incorporado pela legislação complementar tributária, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se aí, no caso dos autos; vapor; água desmineralizada; água clarificada e ar comprimido (ar de instrumento e ar de serviço).

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. COMPROVAÇÃO.

Para o reconhecimento de crédito na sistemática da não-cumulatividade é necessário que restem plenamente caracterizados os atributos de certeza e liquidez devendo ser comprovados por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a solicitação de juntada por apensação dos processos citados e de realização de diligência, para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para afastar as glosas associadas a água desmineralizada; água clarificada; ar de instrumento; vapor a 15 Kgf/cm² e a 42Kgf/cm²; ar de serviço; controladores de depósito (trocador de calor e incrustação) e inibidores de corrosão; e (ii) por maioria de votos, para afastar as glosas relativas a material de embalagem, vencidos o Conselheiro Ronaldo Souza Dias (Relator), que negava provimento, e os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Luís Felipe de Barros Reche, que o davam em menor grau, negando provimento quanto aos pallets. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

(documento assinado digitalmente)

Luís Felipe de Barros Reche – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado em substituição ao conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que se declarou impedido), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Müller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado em substituição à conselheira Fernanda Vieira Kotzias, que se declarou impedida), Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), e Luís Felipe de Barros Reche (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 583 e ss) interposto contra decisão contida no Acórdão nº 04-46.582 - 4ª Turma da DRJ/CGE de 30/08/18 (fls. 565 e ss), que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 29 e ss) interposta contra Despacho Decisório (fls. 02 e ss), que reconheceu em parte direito creditório, formulado em PER/Dcomp, referente a **ressarcimento de COFINS não-cumulativa mercado interno**, do 4º trimestre de 2005.

I - Do Pedido, do Despacho Decisório e da Manifestação de Inconformidade.

O relatório da decisão de primeiro grau (fls. 565 e ss) resume bem o contencioso até então, aqui se o transcreve:

O sujeito passivo acima identificado apresentou o Pedido de Ressarcimento – PER nº 11868.83728.110706.1.1.11-7174, referente a crédito de COFINS não-cumulativa – Mercado Interno, apurado no 4º trimestre de 2005, no valor de R\$ 1.223.823,77, tendo encaminhado também Declaração (ões) de Compensação – Dcomp(s) vinculada (s) ao mesmo crédito.

Para a análise dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal realizou o procedimento de fiscal de número 2010-00245-3. O resultado desse trabalho consta no relatório denominado “Termo de Verificação Fiscal”, às fls. 13 a 24, contendo o detalhamento e a fundamentação das diversas glosas efetuadas, concluindo pela apuração de crédito passível de ressarcimento/compensação no valor de R\$ 252.583,74, para o 4º trimestre de 2005. Assim, restam em litígio nestes autos apenas a parcela indeferida do direito creditório.

De acordo com o mencionado relatório, a Autoridade Fiscal procedeu às seguintes glosas nas bases de cálculo dos créditos pleiteados:

A) Itens: Abraçadeira, Água Clarificada, Água Desmineralizada, Ar de Instrumento, Ar de Serviço, Vapor 15 kgf, Vapor 42 kgf, “genérico/item de despesa” (NCM 3824.90.41 – preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes), controlador de depósitos e incrustação, inibidor de corrosão em trocador de calor, por não se caracterizarem como insumos geradores do crédito com base no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e no artigo 8º da IN SRF nº 404/2004.

B) Pela análise da descrição do processo produtivo fornecida pelo sujeito passivo, tais itens acima, não se desgastam ou deterioram em função de ação direta com o produto em fabricação. Embora necessários ao processo de industrialização, não exercem função análoga a das matérias primas e produtos intermediários. São elementos acessórios, conhecidos na indústria química como “utilidades”.

C) No caso de materiais de embalagem e produtos utilizados no acabamento destes materiais de embalagem (abraçadeira, filme e *pallet*) foram utilizados apenas na movimentação, armazenagem e transporte de produtos, sem que houvesse a incorporação desses bens durante o processo de industrialização, portanto, não podem gerar direito ao crédito da contribuição.

D) Frete na operação de venda – a partir dos arquivos magnéticos apresentados pelo sujeito passivo, foram consideradas as despesas com frete na operação de venda com base nos dados transmitidos para o sistema SINTEGRA ou no demonstrativo de notas fiscais, os quais permitiram a identificação das notas fiscais que geram crédito.

E) Pela aplicação do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, a autoridade fiscal segregou os créditos passíveis de ressarcimento/compensação.

A autoridade fiscal destaca que apesar de o artigo 18 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, ter dado nova redação ao inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, incluindo a energia térmica inclusive sob a forma de vapor dentre os créditos que a pessoa jurídica pode descontar, em relação às essas aquisições à época dos fatos em análise inexistia previsão que permitisse o creditamento pretendido.

O sujeito passivo, ao tomar ciência do Despacho Decisório em 23/05/2011, apresentou em 21/06/2011, manifestação de inconformidade (29 a 61) contestando a decisão com base nas seguintes alegações:

A) O conceito de insumo para PIS/COFINS adotado nos atos normativos da RFB é o mesmo da legislação do IPI, não sendo o mais adequado, pois “a materialidade da contribuição em tela é diversa da do IPI, já que consiste na aferição de receita, de modo que a conceituação de insumo para fins da implementação da técnica da não cumulatividade da COFINS deve levar tal especificidade na devida conta”. Nesse sentido menciona doutrina e jurisprudência administrativa.

B) Ilegalidade da Instrução Normativa ao adotar conceito restritivo de insumo não veiculado pela Lei.

C) O artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, ao definir o direito ao crédito sobre os bens utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, permite considerar insumo todos os fatores de produção diretos (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem) e indiretos (energia elétrica, mão de obra, etc), neste aspecto considerando todos os dispêndios essenciais inerentes à produção. Menciona doutrina.

D) Menciona doutrina contábil, para definir o conceito de insumo como “todo consumo de bens e ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril”, defendendo o direito a créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos. Acrescenta jurisprudências judiciais e administrativas.

E) Indicando Laudo Técnico anexado, discorre sobre a utilização no processo produtivo de cada item glosado.

F) Defende o direito a crédito sobre todo o material de embalagem utilizado, alegando carecer de fundamentação legal a distinção de embalagens indicada pela fiscalização.

G) Quanto às glosas de frete, as divergências de valores identificadas pela fiscalização deveram-se ao fato de as informações consideradas referirem-se apenas a matriz, devendo também ser consideradas as notas fiscais das filiais. Informa que continua buscando as informações necessárias à comprovação.

Posteriormente, em 20/11/2013, juntou petição de folhas 109 a 117 em que apresenta um complemento à manifestação de inconformidade indicando Acórdãos proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em processos de seu interesse, favoráveis ao entendimento defendido sobre o conceito de insumo. Juntou Parecer Técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas. Por fim requer a realização de diligência para elucidar o enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo.

Fundada nessas alegações defende o reconhecimento do direito ao crédito e a conseqüente homologação das compensações.

É o relatório.

II – Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º grau julgou improcedente a manifestação de inconformidade, argumentando, em resumo, que:

(...)

A autoridade fiscal identificou que o valor objeto do pedido de ressarcimento abrangia a totalidade dos créditos vinculados a receitas do mercado interno –tributadas e não tributadas. Pela aplicação do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, a parcela dos créditos vinculadas às receitas do mercado interno tributadas não são passíveis de ressarcimento. O fato se comprova pela observação do DACON.

(...)

Pela aplicação dos percentuais correspondentes às receitas tributadas, do total pleiteado nestes autos, R\$ 871.944,57 referem-se a valores não passíveis de ressarcimento. Relativamente a esse montante segregado pela autoridade fiscal, o sujeito passivo não se manifestou, aplicando-se o disposto no artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito.

(...)

Somente R\$ 351.879,20 referem-se aos créditos apurados pelo sujeito passivo vinculados a receitas não tributadas, e, portanto, passíveis de ressarcimento. Assim, permanecem em litígio nestes autos a diferença entre este valor e o montante deferido (R\$ 252.583,74).

(...)

Quanto às glosas referentes a fretes na operação de vendas, a autoridade fiscal deferiu os valores comprovados pelas informações prestadas pelo sujeito passivo.

Enquanto este admite em sua manifestação de inconformidade que não localizou a documentação comprobatória, as quais afirma serem referentes às filiais.

Para o reconhecimento em favor da contribuinte, é necessário que restem plenamente caracterizados os atributos de **certeza e liquidez** do direito creditório pleiteado. Ou seja, o crédito pretendido deve ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde. Além dos insumos diretos, o legislador ordinário admitiu a possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS com outros gastos, mas o fez de forma taxativa e literal:

a) combustíveis e lubrificantes; **b)** energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pago a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; **c)** valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo SIMPLES; **d)** edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades das empresas; e **e)** armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

No caso do vapor, o artigo 18 da Lei nº 11.488/2007 deu nova redação ao inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, incluindo a energia térmica inclusive sob a forma de vapor. Logo, em relação às aquisições de vapor (energia térmica), à época dos fatos em análise inexistia previsão que permitisse o creditamento pretendido.

No que tange as demais glosas - Abraçadeira, Água Clarificada, Água Desmineralizada, Ar de Instrumento, Ar de Serviço, “genérico/item de despesa” (NCM 3824.90.41 – preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes), controlador de depósitos e incrustação, inibidor de corrosão em trocador de calor -, não se enquadram no conceito de insumo adotado pela Receita Federal do Brasil, pois não entram em contato direto com o produto fabricado, pois a despeito de a manifestante argumentar que são produtos intermediários indispensáveis ao processo produtivo, são utilizados para resfriamento nas unidades de produção, nos trocadores de calor, geração de vapor, acionamento dos compressores e preenchimento do espaço ocupado pelo ar (contendo oxigênio) e limpeza dos equipamentos. Embora necessários ao processo de industrialização, não exercem função análoga a das matérias primas e produtos intermediários e não são consumidos “*em decorrência de um contato físico ou, melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida*”.

No caso de materiais de embalagem e produtos utilizados no acabamento destes materiais de embalagem (abraçadeira, filme e palet), foram glosados em razão de serem utilizados apenas na movimentação, armazenagem e transporte de produtos.

Em que pese a IN SRF nº 404/2004, incluir os materiais de embalagem dentre os insumos, não pode ser perdido de vista que, para serem considerados insumos, esses materiais de embalagem devem ser utilizados durante o processo de fabricação do produto, de forma a acondicioná-lo diretamente e a ele se incorporarem. A adição de embalagem depois de o produto estar fabricado, por óbvio, não compõe o processo de industrialização, donde se conclui que o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto.

Estabelece a Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, em seu artigo 9º que a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB. Além disto, conforme expressamente determina os incisos IV e V do art. 7º da Portaria MF nº 341 de 12.07.2011, a autoridade julgadora administrativa de 1ª instância deve observar o conteúdo das disposições legais, bem como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

Quanto às glosas referentes a fretes na operação de vendas, a autoridade fiscal deferiu os valores comprovados pelas informações prestadas pelo sujeito passivo.

Enquanto este admite em sua manifestação de inconformidade que não localizou a documentação comprobatória, as quais afirma serem referentes às filiais.

Para o reconhecimento em favor da contribuinte, é necessário que restem plenamente caracterizados os atributos de **certeza e liquidez** do direito creditório pleiteado. Ou seja, o crédito pretendido deve ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde.

(...)

III – Do Recurso Voluntário

No Recurso Voluntário, a recorrente recuperou parte substancial de sua argumentação contida na manifestação de inconformidade, em síntese, suscita os seguintes pontos:

- 1 – argumenta a favor da reunião do presente feito aos outros processos administrativos, fundados nos mesmos fatos, para que sejam todos simultaneamente julgados (*cf. item 2 do RV*);
- 2 – discorre sobre o conceito de insumo (*cf. item 3 do RV*), onde alega que bens cujos créditos foram glosados, na verdade, são essenciais ao seu processo produtivo: a) **água desmineralizada**; b) **água clarificada**; c) **ar de instrumento**; d) **controladores de depósito (troca de calor e incrustação)** e **inibidores de corrosão**; e) **material de embalagem**; f) **vapor**; g) **ar de serviço**;
- 3 – alegou ser indevida a glosa de despesas com **frete** (*cf. item 4 do RV*);
- 4 – alegou existência de **erros materiais** na apuração dos créditos realizada pela Fiscalização para o mês de novembro de 2005 (*cf. item 5 do RV*).

A recorrente cita legislação e jurisprudência e, ao final, **pede**:

6.1. Em vista das firmes razões expendidas, pugna a Recorrente para que essa Egrégia Câmara dê TOTAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, reformando-se a decisão recorrida para que seja **reconhecido o direito creditório pleiteado pela Recorrente e homologadas as compensações declaradas** até o limite do direito creditório reconhecido.

6.2. Requer, ainda, com fulcro no parágrafo único do art. 35, do Decreto n.º 7.574/2011, que seja realizada **diligência fiscal**, a fim de responder os quesitos anexos, em vista da controvérsia existente:

a) para elucidar o enquadramento dos aludidos produtos e serviços como insumos, cm que pese o Parecer Técnico lavrado pelo IPT - Instituto de Pesquisas Tecnológicas já atestar que os produtos e serviços cujos créditos foram glosados se caracterizam como insumos, atendendo aos requisitos exigidos pela legislação de regência das contribuições; e

b) para esclarecer a correção da apuração de créditos sobre as despesas com frete e armazenagem incorridas pelos estabelecimentos da Recorrente.

6.3. Para tanto, a Recorrente nomeia como seu assistente Técnico o Eng. Antônio Constantino Pereira, integrante do seu corpo técnico, com endereço na Rua Anfilóbio de Carvalho, 142, Barbalho, Salvador, Bahia, CEP 40.301-180.

6.4. Protesta ainda pela juntada posterior de documentos, ao arrimo do princípio da verdade material e da economia processual.

Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

PRELIMINAR

Quanto ao pedido de juntada por apensação destes aos autos citados no Recurso Voluntário (fl. 588), indefiro porque o conjunto de processos citados, e que foram distribuídos para esta turma, será julgado na mesma sessão do presente processo (nº 13502.900939/2010-47), que servirá como paradigma para o julgamento daqueles processos. Assim, o resultado do julgamento deste será aplicado aos processos citados, nos termos do § 2º do art. 47 do Anexo II à Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF; o que evitará decisões conflitantes a que alude o recorrente. Enfim, diga-se que além dos processos citados (fl. 588), há mais nove que estão também sendo julgados nesta mesma sessão.

Ademais cada um dos processos citados goza de autonomia processual plena, pois refere-se a um único binômio tributo/período conforme se constata à fl. 588, e a discussão, em síntese, recai sobre itens de despesa a que se reivindica crédito da não-cumulatividade.

Assim, entende-se como desnecessária e até contraproducente – em relação aos princípios da celeridade e economia processual - a medida requerida nesta fase do contencioso.

MÉRITO

I – Glosa de Créditos

Os créditos que permanecem em disputa, conforme destacado no relatório acima, correspondem aos seguintes itens: a) água desmineralizada; b) água clarificada; c) ar de instrumento; d) controladores de depósito (trocaador de calor e incrustação) e inibidores de corrosão; e) material de embalagem; f) vapor; g) ar de serviço. E, ainda, créditos correspondentes à despesas com frete. Na sequência será analisado cada um dos itens.

I.1 - água desmineralizada, água clarificada; ar de instrumento; ar de serviço

A Recorrente entende que a **água desmineralizada** é “essencial ao processo produtivo do Polietileno, já que sem ela tal produto final restaria inevitavelmente prejudicado; pelo que tal insumo também gera direito ao crédito de COFINS”. Cita em apoio Parecer Técnico (fls. 98 e ss, vide também Parecer Técnico 20.465-301, fls. 668 e ss) juntado aos autos, onde se lê que

Esse tipo de água é utilizada nas três plantas, em áreas distintas no processo de produção de polietileno. O uso mais comum é na etapa final de peletização (granulação) onde, após a matriz da extrusora, o polímero fundido passa por um conjunto de facas que o corta em pequenos pedaços (pellets). **O polímero fundido é solidificado através do contato com a água desmineralizada e transportados para outras etapas do processo pela mesma água que o solidificou. Também é utilizada para controle de temperatura de outros equipamentos na área de peletização.** (gn)

O Colegiado *a quo* tratou em conjunto este e outros itens, apresentando argumento único para glosar os créditos decorrentes das despesas com Água Desmineralizada, Água Clarificada, Ar de Instrumento, Ar de Serviço, entendendo que:

não se enquadram no conceito de insumo adotado pela Receita Federal do Brasil, pois não entram em contato direto com o produto fabricado, pois a despeito de a manifestante argumentar que são produtos intermediários indispensáveis ao processo produtivo, são utilizados para resfriamento nas unidades de produção, nos trocadores de calor, geração de vapor, acionamento dos compressores e preenchimento do espaço ocupado pelo ar (contendo oxigênio) e limpeza dos equipamentos. Embora necessários ao processo de industrialização, não exercem função análoga a das matérias primas e produtos intermediários e não são consumidos “em **decorrência de um contato físico** ou, melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”.

De fato, no atual contexto, a qualificação de um item – *bem ou serviço* – **como insumo** deve ser aferida à luz dos **critérios de essencialidade ou de relevância**, considerando-se sua imprescindibilidade ou sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Empresa, conforme decidiu o E. STJ em sede de recurso especial (REsp 1.221.170/PR), **julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser seguida no âmbito deste tribunal fiscal, consoante o art. 62 do Anexo II do RICARF.**

A PGFN analisou de forma minudente a decisão contida no REsp 1.221.170/PR mediante expedição da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da qual se transcreve abaixo alguns excertos, pois lança luz nos critérios fixados pelo E. STJ:

(...)

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “**teste de subtração**” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

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

17. Observa-se **que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.**

(...)

Deduz-se daí que o conceito de insumo utilizado pela decisão recorrida (*bens consumidos no processo de fabricação em decorrência de um contato físico ou por incorporação ao produto final*) encontra-se superado a partir da decisão do e. STJ de 2018 (Resp 1.221.170/PR).

Da descrição, no Parecer Técnico citado, da função da água desmineralizada no processo produtivo, conclui-se que o item em tela se retirado do processo produtivo, comprometeria a consecução da atividade fim da empresa, sendo essencial, pois, no caso específico é integrante deste processo, devendo ser considerado subsumido ao novo conceito de insumo.

Do mesmo modo: Água Clarificada, Ar de Instrumento e Ar de Serviço.

Segundo o laudo técnico (fls. 98 e ss,) a “*função principal da **água clarificada** é a de **refrigeração**, sendo utilizada basicamente em trocadores de calor presentes nas plantas de polietileno para remover calor dos fluidos de processo*”. E, no Parecer do IPT registra-se que (v. fls. 897):

(...) É necessário o uso de água clarificada, tratada com produtos específicos, para que seja **evitada a ocorrência de corrosão e incrustações no interior das tubulações**, que poderiam ocorrer quando do uso de água comum com elevado teor de sais e outras substâncias. A ocorrência de incrustações acarreta perda de eficiência nas trocas térmicas, o que pode implicar em aumento da temperatura dos equipamentos e, como consequência disto, risco de incêndios e explosão.

Assim, a Água Clarificada deve ser admitida como integrante do específico processo de produção da recorrente, e, pela via da relevância ser considerado insumo para o fim de creditamento no regime da não-cumulatividade.

Quanto ao **Ar de Instrumento**, o Parecer Técnico do IPT (fls. 670 e ss) registra:

(...) trata-se de ar pressurizado e desumidificado, utilizado para garantir o funcionamento da malha de controle e dos instrumentos da planta, através do **acionamento de diversos equipamentos pneumáticos existentes na planta, tais como válvulas, por exemplo, fazendo-os operar. Trata-se de força motriz** que aciona os referidos equipamentos, permitindo o regular desenvolvimento dos processos.

Sem o uso do ar de instrumento, a operação da unidade fabril e a manutenção do processo produtivo são comprometidas, já que diversos equipamentos restariam inoperantes.

O argumento na decisão recorrida para manter a glosa baseia-se, como já citado, no fato de que o bem em questão *não exerce função análoga a das matérias primas e produtos intermediários e não são consumidos “em decorrência de um contato físico ou, melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”*.

Assim, entende-se o item como relevante para fins de enquadramento no conceito de insumo elaborado a partir da decisão citada do e. STJ, que não fora observada no acórdão *a quo*.

Quanto ao **Ar de Serviço**, o Parecer Técnico do IPT (fls. 670 e ss) registra:

O ar de serviço é empregado como **força motriz de equipamentos** que operam na planta industrial. O ar de serviço é utilizado para **transportar os pellets**, quando do envase dos materiais nas embalagens específicas para o fornecimento.

Este gás também é empregado quando da manutenção dos vasos de pressão e reatores - uma vez purgados com nitrogênio, deve-se injetar ar nestes ambientes para permitir a entrada dos operadores sem a ocorrência de asfixia.

O argumento na decisão recorrida para manter a glosa baseia-se, como já citado, no fato de que o bem em questão *não exerce função análoga a das matérias primas e produtos intermediários e não são consumidos “em decorrência de um contato físico ou, melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”*.

Assim, entende-se tal item (*seja como força motriz, seja para permitir inspeção sem risco de asfixia*) como relevante para fins de enquadramento no conceito de insumo, elaborado a partir da decisão citada do e. STJ, não observada no acórdão *a quo*.

Quanto ao **Vapor** (a 15 kgf/cm² ou a 42 kgf/cm²), o Parecer Técnico do IPT registra:

O vapor à pressão de 15 kgf/cm² atinge temperaturas de cerca de 250 °C. **A função do vapor é transportar energia térmica para os processos, aquecendo alguns equipamentos e cedendo calor para as correntes de processo, mantendo estes processos nas temperaturas necessárias de operação.** O vapor d'água é essencial para o controle térmico (fonte de energia) em diversas seções da produção descritas no Item 3.2, a saber: preparo de catalisadores, purificação de matérias primas, reação (iniciação), secagem do polímero, extrusão, recuperação de monômeros e recuperação do solvente.

(...)

O vapor à pressão de 42 kgf/cm² também é recebido pela empresa por tubulação, diretamente da UNIB - Unidade de Insumos Básicos da Braskem S/A. A esta pressão, o vapor atinge temperaturas de cerca de 320 °C. **Sua função no processo também é transportar energia térmica, aquecendo alguns equipamentos e cedendo calor e mantendo estes processos nas temperaturas necessárias de operação.** O vapor à pressão de 42 kgf/cm² é essencial para o controle térmico da extrusora, por exemplo, equipamento fundamental para o processo fabril que ocorre na etapa de granulação, conforme Item 3.2.4.4.

(...)

O argumento na decisão recorrida para manter a glosa baseia-se, como já citado, no fato de que o bem em questão *não exerce função análoga a das matérias primas e produtos intermediários e não são consumidos em decorrência de um contato físico ou de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.*

Da descrição oferecida, entende-se tal item como relevante para fins de enquadramento no conceito de insumo, elaborado a partir da decisão citada do e. STJ, não observada no acórdão *a quo*.

Para encerrar este tópico, na mesma linha de entendimento, aqui adotada, encontra-se o **Acórdão nº 9303-010.722 – CSRF / 3ª Turma, unânime, de 16/09/20**, conforme ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se aí, no caso de um fabricante de defensivos agrícolas: nitrogênio; **vapor d'água a alta pressão; vapor d'água a baixa pressão; água desmineralizada** (na parte em que atua similarmente ao vapor d'água); **água clarificada e ar comprimido.**

(Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

Aplicam-se os mesmos argumentos ainda quanto aos itens **controladores de depósito (trocaador de calor e incrustação), inibidores de corrosão** devendo ser incluídas na base de cálculo dos créditos da contribuição não-cumulativa as despesas referentes aos mesmos, pois a finalidade de tais itens é manter a funcionalidade dos equipamentos da planta industrial, ou de forma corretiva e reparadora, ou de forma preventiva ou inibidora, conforme descrito no próprio Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 12 e seguintes:

b) “genérico / item de despesa” (NCM 3824.90.41 – preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes): este item é identificado pelo contribuinte em sua planilha como “genérico / item de despesa”, mas pela verificação de sua NCM na mesma planilha verifica-se tratar de preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes, produtos cuja **finalidade é manter a conservação e funcionalidade dos**

equipamentos da planta industrial. Portanto, não é possível admiti-los como sendo “insumos”;

c) controlador de depósitos de trocador de calor, controlador de depósitos e incrustação (Optitispe): finalidade semelhante à descrita no item “b”, tratado logo acima;

d) inibidor de corrosão em trocador de calor: finalidade semelhante à descrita no item “b”, tratado logo acima, com a diferença que os produtos descritos acima **atuam de forma corretiva, reparadora, enquanto este produto tem atuação preventiva, inibidora.**

A conclusão no TVF é negativa em relação à qualificação de insumo dos itens, contudo, devem ser enquadrados nesta categoria dada a interpretação mais atualizada do termo, pelo critério da essencialidade ou da relevância, pois a privação de tais itens inviabilizaria o processo produtivo, conforme se verifica na descrição acima e do laudo técnico apresentado pela contribuinte em anexo à manifestação de inconformidade:

9. CONTROLADOR DE DEPÓSITOS DE TROCADOR DE CALOR

Produto químico usado para o tratamento da água usada para resfriamento do processo de produção. Para evitar que ocorra deposição de material sobre os turnos e cause perda de produção.

10. CONTROLADOR DE DEPÓSITOS E INCRUSTAÇÃO (OPTITISPE)

Produto químico usado para o tratamento da água usada para resfriamento do processo de produção. Para evitar que ocorra corrosão e furos dos tubos com consequentemente vazamentos de produtos inflamáveis e emergência.

(...)

12. INIBIDOR DE CORROSÃO EM TROCADOR DE CALOR

Produto químico usado para o tratamento da água usada para resfriamento do processo de produção. Para evitar que ocorra corrosão e furos dos tubos com consequentemente vazamentos de produtos inflamáveis e emergência.

Interpretados como itens que conservam a funcionalidade dos equipamentos do sistema produtivo – sem que haja capitalização dos mesmos nos respectivos ativos - , garantindo a continuidade da produção, os **controladores de depósito (trocador de calor e incrustação), inibidores de corrosão** devem ser considerados na apuração dos créditos da contribuição não-cumulativa, conforme aliás já admite a Receita Federal do Brasil mediante Parecer Normativo Cosit / RFB nº 05/2018:

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

I.2 – Material de Embalagem

O Colegiado *a quo* quanto ao item anotou que “a *adição de embalagem depois de o produto estar fabricado, por óbvio, não compõe o processo de industrialização, donde se conclui que o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto*”.

A recorrente, por sua vez, argumenta que “*após serem produzidos e embalados - em sacarias, sacas, sacos, big bags, mag bags ou em contêineres, a depender da quantidade a ser vendida - os produtos são empilhados sobre os palletes para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque, e logo após a rumar com destino aos seus compradores*” (RV, parágrafo 3.72). Nesta linha, entende a recorrente ser essencial a sua atividade os pallets.

A embalagem no caso – os pallets – são fundamentalmente acondicionamento para o deslocamento dos produtos após finalizados, isto é, cumprem função quando os produtos estão acabados e, neste sentido, não podem ser subsumidos ao conceito de insumo, pois representam um gasto **posterior** ao **término do processo produtivo**, não podendo por isso ser considerado essencial ou relevante para este processo. Por outro lado, não se trata de embalagem de apresentação, mas de transporte.

O citado Parecer Cosit/RFB nº 05/2018 alinha-se com este entendimento:

(...)

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos** para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) **embalagens para transporte das mercadorias**; etc.

(...)

56. Destarte, exemplificativamente, **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete)** de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente⁶, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) **embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras.

(...) (gn)

Assim, mantém-se a glosa do item.

I.3 - Frete

A questão do frete (na venda) não diz respeito a qualquer divergência conceitual ou doutrinária, mas apenas de apuração do valor do crédito referente ao item.

Já no Termo de Verificação Fiscal (TVF) , fls. 13 e seguintes, a Autoridade Fiscal apontou que:

A análise dos arquivos magnéticos de notas fiscais enviados pelo contribuinte para o sistema SINTEGRA **resultou na identificação de divergências** entre os valores informados no DACON para despesas com frete nas operações de venda e os constantes em tais arquivos.

Assim sendo, o sujeito passivo foi intimado, em 13/12/2010, **a apresentar as notas fiscais** referentes às despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda, acompanhadas de demonstrativo contendo a relação de tais notas, nº das mesmas, CNPJ do fornecedor do serviço, CFOP e valor total.

A contribuinte apresentara demonstrativo que, no entanto divergia dos dados do SINTEGRA.

Fora então reintimado para apresentar parte das notas fiscais listadas em seu próprio demonstrativo, mas apresentou apenas parte destas:

Transcorrido o prazo concedido, o contribuinte apresentou **apenas parte das notas fiscais solicitadas**, não possuindo, portanto, documentos hábeis a comprovar a veracidade das informações prestadas nos DACONs sobre o valor efetivo das despesas realizadas com frete.

Desta forma, o valor das despesas com frete considerado para fins de apuração dos créditos do sujeito passivo realizada nesta ação fiscal, para o período controvertido (Outubro de 2005 e Abril de 2006), foi calculado com base nos dados constantes nos arquivos magnéticos transmitidos pelo contribuinte para o sistema SINTEGRA. Para os demais períodos, o valor utilizado foi aquele apresentado no demonstrativo de notas fiscais de frete apresentado pelo contribuinte, uma vez que este documento está respaldado pela identificação das notas fiscais que geram o crédito, e não aqueles constantes nos DACONs respectivos, que são valores sintéticos, genéricos, sem a identificação de sua origem. **(gn)**

A contribuinte alega apenas que o SINTEGRA levado em conta continha dados referentes à matriz (na BA), não tendo sido considerados os dados das filiais (em MG e SP). Mas o argumento não prevalece porque, conforme acima registrado, fora dada oportunidade para juntar – *por amostragem!* – notas fiscais constantes do seu demonstrativo, mas deste ônus não se desincumbiu.

Nem mesmo em sede de Manifestação de Inconformidade cumpriu com o solicitado, mas prometendo que as notas fiscais seriam “*oportunamente juntadas a esses autos*”:

4.15. Longe de se configurarem meras assertivas, o quanto aqui ressaltado pode ser tranquilamente confirmado por meio das notas fiscais correspondentes ao frete e à armazenagem contratadas no período, pelos estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo, **que serão oportunamente juntadas a esses autos**.

O Colegiado *a quo*, então, manteve a glosa.

No Recurso Voluntário, a contribuinte reafirmou os pontos da Manifestação de Inconformidade, mas continuou sem atender à solicitação formulada desde o período de fiscalização, anterior ao despacho decisório: apresentar parte das notas fiscais constantes de seu próprio demonstrativo.

Assim, entende-se deva ser mantida a glosa no ponto.

II – Erros Materiais

A Recorrente alega que a Autoridade Fiscal cometeu erros materiais quando da recomposição do DACON, pois “*deixou de utilizar todo o crédito por ele apurado referente às receitas tributadas no mercado interno na dedução da contribuição devida*”. A análise do quadro “Resumo” elaborado pela Fiscalização, à fl. 26, revela ter havido equívoco na alegação da Recorrente, pois a contribuição que fora deduzida (5.981.849,32) do crédito apurado (6.383.703,55) representa toda a contribuição devida, logo não poderia ser deduzida mais. Ademais, a contribuição deduzida está de acordo com o valor registrado na Per/Dcomp na fl. 06.

Além disso, deve-se ter em conta o tipo de crédito solicitado: Cofins Não-Cumulativa – Mercado Interno (fl. 08).

Enfim, rejeita-se alegação de erro material.

III – Diligência/Perícia

A recorrente pede diligência para “*elucidar o enquadramento dos aludidos produtos e serviços como insumos*” e para “*esclarecer a correção da apuração de créditos sobre as despesas com frete*”. É desnecessária a diligência, pois o enquadramento ou não no conceito de insumo já fora analisado, sendo deferido a maior parte dos itens; quanto ao frete a questão limita-se à juntada de notas fiscais, que intimado para tanto, antes do despacho do decisório, até agora a contribuinte não se desincumbira deste ônus.

Portanto, encontram-se nos autos os elementos necessários para firmar convicção no julgamento, não havendo pontos controversos remanescentes que justifiquem o retorno dos autos em diligência, como requerido pelo contribuinte.

Assim, o pedido de diligência/perícia, se deferido, apenas procrastinaria a solução do contencioso ainda mais do que já se prolongara, fato incompatível com o ideal de celeridade processual e segurança jurídica. Neste sentido, dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis**, ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (*Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993*)

Indefere-se o pedido de diligência.

Do exposto, **VOTO** por conhecer do Recurso, dando-lhe parcial provimento, para rejeitar o pedido de apensação e o pedido de diligência; para **reverter as glosas** relativas aos itens: a) água desmineralizada; b) água clarificada; c) ar de instrumento; d) vapor (15 e a 42 kgf/cm²); e) ar de serviço; f) controladores de depósito (trocador de calor e incrustação) e inibidores de corrosão; e para **manter as glosas** relativas aos itens: a) material de embalagem e b) frete.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, redator designado

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, ousou dele discordar exclusivamente em relação às glosas relativas a material de embalagem, o que faço nos seguintes termos.

A decisão recorrida entendeu que se estaria diante de “(...) *adição de embalagem depois de o produto estar fabricado*”, o que “(...) *não compõe o processo de industrialização, donde se conclui que o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto*”.

Voltamo-nos, na espécie, a sacarias, sacas, sacos, *big bags*, *mag bags* ou em contêineres empilhados, a depender da quantidade, em *pallets* para fins de transporte do setor de ensacamento para o estoque e posterior destino aos compradores, bem como a filme/filme stretch, braçadeiras, caixas de papelão, filmes, fitas e colas que têm por finalidade manter agrupadas por espécie e quantidade as embalagens vedadas e lacradas.

Os materiais de embalagem utilizados com a finalidade de manter o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção. Em conformidade com o parecer técnico do IPT são utilizados no ensacamento e acondicionamento do polietileno produzido, sendo que o produto final é apresentado na forma de pó, pellets e microesferas, afigurando-se inviável seu armazenamento e posterior venda sem o devido armazenamento.

Observe-se, em especial naquilo que toca aos *pallets*, que se está diante de material classificado como “*one way*”, não retornável, integrando, portanto, a embalagem do produto final, e retirá-los seria inviabilizar a venda pois sobre eles são agrupados os sacos e posteriormente o conjunto é envolvido em capas, capuzes, plásticos e plásticos filmes, nos termos do parecer técnico voltado a analisar especificamente a função dos estrados:

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

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

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

(...)

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

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

Como se vê, a função principal dos paletes de madeira consiste em proteger o sistema do contato direto com o solo, minimizando ou mesmo evitando possíveis contatos com micro-organismos e produtos químicos ou águas contaminadas presentes no solo.

Ademais, também desempenham a função secundária de serem utilizados para suportar e permitir o transporte com uso de empilhadeira dos materiais produzidos e embalados, conforme descrito acima, também são responsáveis pela proteção da carga.

São, portanto, necessários para o processo envolvido na atividade fabril da contribuinte, devendo os custos de sua aquisição implicarem creditamento também neste particular. É, portanto, correta a apropriação dos créditos referentes a material de embalagem, incluindo-se sob tal rubrica os *pallets*, e, neste sentido, resta registrada nossa divergência pontual quanto ao voto do relator.

Este, aliás, é o entendimento do Acórdão CSRF nº 9303-009.049, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em sessão de 17/07/2019 em **votação unânime**, no sentido de que as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e que, depois de concluído o processo produtivo, se destinam ao transporte dos produtos acabados para garantir a integridade física dos materiais devem gerar direito a creditamento de PIS e COFINS, na sistemática não cumulativa, relativo às suas aquisições.

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento parcial no sentido de afastar as glosas relativas a material de embalagem.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco

