



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13502.901046/2012-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.485 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de dezembro de 2022  
**Recorrente** BRASKEM S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

**CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.**

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

**CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA**

Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2010

**NÃO-CUMULATIVIDADE. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.**

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, pois ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) aos seguintes itens da rubrica “ferramentas”: disco de corte ai/ferroso, disco de corte inox, disco de corte metal, disco desbaste, disco ruptura, bolsa para ferramentas, lâmina serra, arco de serra, ferramentas, armário ferramentas, alicate, tomada, cadeado, chave l jogo, chave fixa jogo, chave combinada, chave fim curso alavanca, chave seccionadora, chave fenda e chave ajustável; (ii) aos itens da rubrica “bens de reposição”; (iii) aos itens da rubrica “serviços de industrialização, de manutenção e de conservação industrial”; (iv) aos itens da rubrica “despesas de energia elétrica”; (v) aos itens da rubrica “Frete de Vendas para Empresas Ligadas”; e (vi) aos itens expressamente reconhecidos no Processo Administrativo nº 13502.901050/2012-49, referentes à rubrica “Créditos decorrentes das despesas de depreciação do ativo imobilizado”; e (II) por maioria de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) aos itens das rubricas “insumos para embalagem” e “serviços de transporte (CFOP 1.352 e 2.352)”, vencido, nestes tópicos, o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negava provimento; (ii) aos itens das rubricas “Fretes de Transferência de Produtos Acabados”, “Frete de Remessa para Armazenagem” e “Fretes p/ Armazenagem Contingencial MI”, vencidos, nestes tópicos, os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negavam provimento; e (III) por voto de qualidade, para negar provimento ao Recurso Voluntário em relação aos créditos relativos aos seguintes itens da rubrica “ferramentas”: lâmpada flúor, lâmpada fluorescente, lâmpada incandescente, lâmpada mista, lâmpada vapor, pilha alcalina e reator de lâmpada, vencidos, neste tópico, os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), Renan Gomes Rêgo e Carolina Machado Freire Martins, que reconheciam o direito aos créditos. Designado para redigir o voto vencedor relativo aos tópicos (III) o Conselheiro Winderley Moraes Pereira. Declarou-se suspeita para participar do julgamento a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, tendo sido dispensado do julgamento, a fim de manter-se a paridade, o Conselheiro Carlos Delson Santiago (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco – Relator

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

## Relatório

Trata-se do **despacho decisório**, que não homologou as declarações de compensação (Dcomps nº 28513.57077.240112.1.3.092952, 31898.49337.281111.1.7.094093 e 12976.82346.281111.1.3.096180) transmitidas com o objetivo de compensar os débitos nelas declarados com o crédito pleiteado no PER nº 10041.69551.141111.1.5.095180 relativo a Cofins não-cumulativa exportação referente ao 2º trimestre de 2011.

A contribuinte apresentou **manifestação de inconformidade**, na qual argumentou, em síntese, que:

- a) das nulidades que acometem o despacho decisório:
  - a.1) da nulidade do despacho decisório em face da desconsideração dos créditos de cofins relativos aos encargos de depreciação de ativo imobilizado;
  - a.2) da nulidade do despacho decisório em face da ausência de justificativa, no termo de verificação fiscal, para glosa dos saldos de créditos de mar/2011;
- b) da glosa decorrente das supostas divergências entre os valores lançados nos dacons e os valores constantes na respectiva documentação fiscal/contábil comprobatória;
- c) aquisições de bens e serviços utilizados como insumos;
  - c.1) da incorreta interpretação dada as normas de regências da cofins;
  - c.2) dos bens utilizados como insumos no processo produtivo;
    - c.2.1) água bruta, ar de instrumento, resinas catiônica, iônica e permutadora de íons, cloro líquido, carvão ativado, antiespumantes, gás nitrogênio e nitrogênio líquido, propano, kurita oxa 101 e kurita oxm 201, gás freon, inibidores de corrosão, sequestrantes de oxigênio e biocidas, soda cáustica e cal hidratada, e cal virgem, óleo compressor, hipoclorito de sódio, kuriroyal e kurizet, tambor, vaselina, vaselina byk, carbonato de sódio, teal e areia, clorofórmio, acetona, solução tampão e ar sintético, tego antifoam, monoetilenoglicol, solvente dmf, catalisadores, material de embalagem, graxa, equipamento de proteção individual, petroflo, outros produtos;
- d) dos serviços utilizados como insumos no processo produtivo;
  - d.1) serviço de transporte dos insumos, serviços relativos aos materiais de embalagem, serviços de manutenção e conservação industrial, pintura industrial, inspeção de equipamentos e manutenção civil, assessoria e consultoria técnica para manutenção, serviços de caldeiraria, de mecânica e de elétrica, serviços de acesso para manutenção e montagem, serviços de máquinas e cargas, gerenciamento de empreendimentos e paradas, serviço de montagem de células e serviços de instrumentação;
- e) dos insumos como gastos gerais necessários às atividades da pessoa jurídica;
- f) da interpretação da in srf nº 404 conforme a lei nº 10.833/03;
- g) das glosas sobre as aquisições de energia;
- h) da indevida glosados créditos decorrentes das despesas de depreciação de ativo imobilizado;
- i) da glosa sobre as despesas com uso e transmissão da rede de energia elétrica;

*j) da glosa sobre as despesas com frete;*

*k) dos créditos que a requerente faz jus independente das glosas perpetradas pela fiscalização;*

*k.1) dos créditos originários de períodos anteriores l) da glosa indevida de créditos de cofins-importação pago quando da importação de bens utilizados como insumos;*

*m) requer ainda que seja realizada diligência fiscal em vista da controvérsia existente;*

*Foi requerido diligência fiscal por meio do despacho n.º 57, de 14 de julho de 2014;*

Em 06/12/2017, a 02ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) proferiu o **Acórdão DRJ n.º 09-65240**, de relatoria do Auditor-Fiscal Robson Marcos Schreider, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, para reconhecer o direito creditório adicional no valor de R\$ 5.034.525,99 (mais o valor já reconhecido no Despacho Decisório) relativo a Cofins não-cumulativa – exportação do 2º trimestre de 2011 e pela homologação das compensações declaradas nas Dcomps n.º 28513.57077.240112.1.3.092952, 31898.49337.281111.1.7.094093 e 12976.82346.281111.1.3.096180, até o limite do crédito reconhecido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

#### ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

#### PIS/PASEP COFINS. INSUMOS

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

#### PIS/PASEP COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE

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

#### PIS/PASEP COFINS.

#### CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

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

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

Nos termos da Solução de Consulta n.º 274 – SRRF08/Disit, de 19/11/2012, as despesas com uso de rede de transmissão de energia elétrica não fazem jus ao crédito das contribuições.

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

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

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A contribuinte interpôs **recurso voluntário**, no qual reiterou as razões de sua manifestação de inconformidade, adicionado de novos documentos com o intuito de comprovar o direito creditório.

Em sessão realizada em 29 de janeiro de 2019, esta turma, por unanimidade de votos, proferiu a resolução n. **3401-001.796**, para converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da RFB: (i) manifestasse-se conclusivamente sobre a adequação dos bens e serviços identificados como insumos ao conceito fixado no RESp n. 1.221.170/PR e detalhado no Parecer COSIT 5, de 17/12/2018, gerando relatório, e cientificando a recorrente para que esta, desejando, manifestasse-se no trintídio regulamentar; e (ii) manifestasse-se conclusivamente sobre a glosa de créditos extemporâneos, ultrapassada a discussão referente a não retificação de DCTF/DACON, retornando os autos ao CARF, para julgamento.

A unidade de origem apresentou o relatório de diligência fiscal de fls. 377.550-377.590, em relação à primeira questão propõe a manutenção das seguintes glosas:

	ABRIL/2011	MAIO/2011	JUNHO/2011
BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	10.576.308,20	12.165.579,68	11.924.696,07
SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	1.145.322,13	922.614,03	1.171.608,12
DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA	8.436.707,39	11.270.119,37	11.006.025,61
DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA	17.293.545,00	18.404.774,48	13.981.163,26

Em relação ao segundo questionamento, esclarece:

Cabe ressaltar que a transcrição acima é do Acórdão da DRJ no processo dos autos de infração de PIS e de COFINS e que tal consideração acerca dos créditos extemporâneos originários da Petroquímica Triunfo refere-se a créditos de PIS não-cumulativa exportação, sendo, portanto, tratados no processo nº 13502-901.050/2012-49, e não neste processo nº 13502-901.046/2012-81.

Intimada a Recorrente apresenta petição de fls. 3667-3695 em que sustenta:

- o preposto fiscal deixou de tecer qualquer comentário acerca de alguns bens originalmente objeto de glosa e cujos créditos foram alvo de expressa e robusta defesa por parte da Manifestante, por ocasião da apresentação de Manifestação de Inconformidade, bem como da interposição do Recurso Voluntário, a saber: **Água Desmineralizada**

(pg. 27/30 do Recurso Voluntário); Água Clarificada (pg. 30/32 do Recurso Voluntário); Resinas Catiônica, Iônica e Permutadora de Íons (pg. 33 do Recurso Voluntário); Hidróxido de Cálcio, Carvão Ativado e Kuriverter (pg. 33/37 do Recurso Voluntário); Antiespumantes (pg. 37/38 do Recurso Voluntário); Sequestrantes de Oxigênio e Biocidas (pg. 42/43 do Recurso Voluntário); Kurita OXA 101, KurinPower A-407 e Kurita OXM 201 (pg. 43/44 do Recurso Voluntário); BetzDearborn H218 (pg. 47 do Recurso Voluntário); GLP (pg. 47/48 do Recurso Voluntário); Tambor (pg. 48 do Recurso Voluntário); Areia (pg. 51 do Recurso Voluntário); TEAL - Trietil Alumínio (pg. 52 do Recurso Voluntário), Hidrogênio (pg. 52/53 do Recurso Voluntário); Óleo Mineral (pg. 53 do Recurso Voluntário); Dianodic e Spectrus (pg. 54/55 do Recurso Voluntário); Queimadores de Gases (pg. 55/56 do Recurso Voluntário); Juntas de Vedação (pg. 56 do Recurso Voluntário); Ar Sintético (pg. 65 do Recurso Voluntário); Catalisadores (pg. 66/67 do Recurso Voluntário); Graxa (pg. 67 do Recurso Voluntário); Vapor (pg. 69/71 do Recurso Voluntário); Carvão Ref 3700 e Óleo Combustível (pg. 71/73 do Recurso Voluntário); Gás Natural (pg. 74/75 do Recurso Voluntário); Agente Neutralizante (pg. 76 do Recurso Voluntário); Água Destilada Laborat (pg. 76 do Recurso Voluntário); Ar Sintético 4.7 CIL 9,6 M3 (pg. 76 do Recurso Voluntário); Argônio (pg. 76 do Recurso Voluntário); Borracha (pg. 76 do Recurso Voluntário); Botoeira Mont Alum Liga-Desl (pg. 76 do Recurso Voluntário); Bujao Eletrod Alum Quadrada (pg. 76 do Recurso Voluntário); Caixa Lig Alumínio Fund TGVP Retan NPT (pg. 76 do Recurso Voluntário); Capacitor Eletrolítico (pg. 76 do Recurso Voluntário); Chave Seccionadora (pg. 76 do Recurso Voluntário); Chumbador FIX Perf Aco Carb Compr (pg. 76 do Recurso Voluntário); Contrapino (pg. 76 do Recurso Voluntário); Corrente Rolo Passo (pg. 76 do Recurso Voluntário); Desengraxante (pg. 76 do Recurso Voluntário); Disco Corte Metal Grana (pg. 77 do Recurso Voluntário); Disjuntor Termomag (pg. 77 do Recurso Voluntário); Eletrocalha (pg. 77 do Recurso Voluntário); Eletroduto (pg. 77 do Recurso Voluntário); Escova Manual (pg. 77 do Recurso Voluntário); Manometro (pg. 77 do Recurso Voluntário); Modulo / Display / Teclado (pg. 77 do Recurso Voluntário); Multimetro (pg. 77 do Recurso Voluntário); Oxigênio Industrial (pg. 78 do Recurso Voluntário); Oxigênio Medicinal CIL K C/ 7,0 M3 (pg. 78 do Recurso Voluntário); Pedregulho (pg. 78 do Recurso Voluntário); Régua (pg. 78 do Recurso Voluntário); Silica (pg. 78 do Recurso Voluntário); Talco Micronizado (pg. 78 do Recurso Voluntário); Tubing (pg. 78 do Recurso Voluntário). Feltro TSN (pg. 77 do Recurso Voluntário); Furfural (pg. 77 do Recurso Voluntário); Gás Oxigênio (pg. 77 do Recurso Voluntário); Grampo (pg. 77 do Recurso Voluntário); Interface (pg. 77 do

**Recurso Voluntário); Microrruptores (pg. 77 do Recurso Voluntário);**

- De igual modo, olvidou-se o preposto fiscal diligente de tecer comentários acerca dos produtos ANTI ADERENTE CLEANWALL 100 TB 200KG, ANTI ADERENTE NOXOL WSW - TAMBOR 190KG, DA-2134 - ROMPEDOR DE EMULSAO, FLUIDO TERMICO DTA, FLUIDO TERMICO THERMINOL VP1, OLEO DE SELAGEM AGITADORES LP-18, OLEO FLUENT LUB 318, OLEO SILICONE 10.000 CS, P447-SOLVENTE C9 DIHIDROGENADO, Produto Generico, PRODUTO MULTIFUNCIONAL 3DT124.11L - 30K, SAL FINO (NACL), SM2 - MODIFICANTE SACO C/25 KG, SR 2005B – ANTIOXIDANTE, TAMBOR e TRAPO MISTO, cujas razões de glosas foram delineadas pela Fiscalização no demonstrativo anexo ao Termo de Verificação Fiscal denominado “MOTIVO DAS GLOSAS” e que deveriam ser agora objeto de análise à luz da decisão exarada pelo STJ (REsp n.º 1.221.170), em confronto com o Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018 e a Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019.
- necessita adquirir materiais de embalagem para fins de utilização no ensacamento do polietileno, polipropileno e PVC, produtos petroquímicos de segunda geração produzidos nas suas plantas industriais denominadas de PE, PP e PVC, conforme descrito nas páginas 218 a 225 (polietileno); 258 a 262 (polipropileno); e 325 a 330 (PVC) do Parecer Técnico do IPT acostado aos autos.
- Em 26 de fevereiro de 2019, já sob a vigência do Parecer Normativo COSIT RFB n.º 5/2018, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção, à luz da decisão proferida no RESP 1.221.170/PR, também garantiu à Manifestante, em decisão unânime, o direito à apropriação dos créditos das contribuições não cumulativas sobre a aquisição de diversos materiais de embalagem, como sacarias, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner injetor, sacas para big bags, paletes, container/contendor flexível, bobinas/filme/filme stretch, etiquetas de papel, formulários e fitas adesivas para afixação nas embalagens, marcadores e tinta específica para impressoras, braçadeiras, caixa de papelão, filmes, fitas, colas, lacres, fios de algodão e poliéster, barbante, lonas, papelão; sob a justificativa de que referidos materiais são utilizados como embalagens para transporte e manutenção da qualidade do produto final a ser comercializado pela Impugnante.
- Embora o auditor fiscal responsável pela diligência não tenha mencionado expressamente no relatório, excluiu também da relação de créditos glosados aqueles apurados sobre os serviços de transmissão/distribuição de energia elétrica, cujas glosas foram, portanto, revertidas a exemplo de todas as demais efetuadas sobre serviços utilizados como insumo.

- reitera suas razões de defesa em relação à apropriação de créditos relativos à aquisição de partes e peças de reposição feitas sob CFOPs 1.556 e 2.556.
- Defende a reversão da glosa de créditos com frete e armazenamento;
- Defende o direito aos créditos relativos às despesas com Uso e Transmissão de Rede, os quais se encontravam incluídos nos gastos com Energia Elétrica e foram computadas pela Manifestante na apuração dos créditos de COFINS;
- requer que as conclusões alcançadas no Relatório de Diligência Fiscal relativo ao PAF n.º 13502.901050/2012-49 – PIS – 2º Tri 2011 (doc. 08), sejam refletidas e aproveitadas no presente processo, já que a análise dos créditos em apreço se refere ao um mesmo trimestre, qual seja o 2º trimestre de 2011, de modo que dizem respeito a mesma base de cálculo glosada em discussão nestes autos.
- Reitera a existência de erros matérias realizados pela fiscalização;

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

O Recurso é tempestivo, interposto por parte legítima e cumpre os requisitos formais de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

### 1. Contextualização do conceito de insumos para a não-cumulatividade do PIS e da Cofins

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

*“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.*

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou

relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

*“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”*

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

*“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*

*Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.*

*Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.”*

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro*

*Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

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

*43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.*

*Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."*

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

*"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."*

A unidade de origem apresentou o relatório de diligência fiscal de fls. 377.550-377.590, em relação à adequação do posicionamento da Administração ao entendimento acima, propondo a manutenção das seguintes glosas, que prosseguem, portanto, controversas:

	ABRIL/2011	MAIO/2011	JUNHO/2011
BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	10.576.308,20	12.165.579,68	11.924.696,07
SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	1.145.322,13	922.614,03	1.171.608,12
DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA	8.436.707,39	11.270.119,37	11.006.025,61
DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA	17.293.545,00	18.404.774,48	13.981.163,26

Adotadas essas premissas, passo à análise dos itens glosados na ordem proposta pelo relatório de diligência com relação às glosas que entende devam ser mantidas.

## 2. Glosas relativas a bens utilizados como insumos

Verificando-se o relatório de diligência, aplicando-se o conceito de insumo tal e qual estabelecido nas premissas acima, entendeu-se pela reversão da maior parte das glosas, conforme se denota do seguinte comparativo:

**AUTO DE INFRAÇÃO:**

	<b>ABRIL</b>	<b>MAIO</b>	<b>JUNHO</b>
CFOP 1.101	15.779.142,99	16.848.488,88	21.279.134,85
CFOP 2.101	5.058.588,54	6.055.189,95	6.386.471,71
CFOP 1.556-Z02	2.404.143,52	2.583.564,21	2.223.396,68
CFOP 2.556-Z02	690.991,87	930.105,44	452.573,24
<b>TOTAL</b>	<b>23.932.866,92</b>	<b>26.417.348,48</b>	<b>30.341.576,48</b>

**DILIGÊNCIA:**

	<b>ABRIL/2011</b>	<b>MAIO/2011</b>	<b>JUNHO/2011</b>
CFOP 1.101	6.638.354,74	8.806.083,40	8.511.343,84
CFOP 2.101	3.591.166,44	3.058.184,30	3.063.904,24
CFOP 1.556 – Z02	262.496,46	258.525,63	257.543,73
CFOP 2.556 - Z02	84.290,56	42.786,35	91.904,26

**2.1. Insumos para embalagem**

Ao analisar o relatório de diligência, verifica-se que as glosas mantidas são relativas aos itens referentes a “**insumos para embalagem**”: abraçadeira, palete, big bag, mag bag, capa transp p/ paletizado, capa transp p/ big bag, etiqueta para big bag, container, bulk liner para container, liner interno para big bag, fio recheio, fio poliéster, contentor flexível, fita adesiva, fita crepe, fita papel, bobina, chapa de papelão, lacre plástico, capa plástica, capa transparente, sacaria, saco plástico, saco de papel, saco polietileno, filme *stretch*, filme cobertura pebd, capuz vinicon, tinta (específica para impressora), etiqueta adesiva para identificação, solvente para limpeza e para impressora, e lona.

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

Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária

do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem, como ilustra o Acórdão CARF nº 3401-010.017, de 23/11/2021.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 2.2. Ferramentas

Em segundo lugar, ainda dentro da rubrica “insumos”, a unidade optou pela manutenção da glosa dos itens referentes a “**ferramentas**”, consistentes em: disco de corte ai/ferroso, disco de corte inox, disco de corte metal, disco desbaste, disco ruptura, bolsa para ferramentas, lâmina serra, arco de serra, ferramentas, armario ferramentas, alicate, tomada, cadeado, chave l jogo, chave fixa jogo, chave combinada, chave fim curso alavanca, chave seccionadora, chave fenda, chave ajustavel, lâmpada flúor, lâmpada fluorescente, lâmpada incandescente, lâmpada mista, lâmpada vapor, pilha alcalina, reator de lâmpada, material de decoração material de escritório, material para alimentação, material gráfico – impressos, bateria automotiva, tinta cinza, tinta laranja, tinta verde, tinta vermelha, palmilha higiênica, palmilha conforto, brindes e doações, televisão, eletrodomésticos, barbante, sapata, capa chuva, material de escritório.

Nota-se que, neste tópico, acabou-se dando por promover idêntico tratamento a itens notoriamente diversos, cabendo a este colegiado realizar a separação daquilo que entende se subsumir à hipótese a partir da perspectiva acima descrita.

Neste aspecto, por **não** se enquadrarem no conceito de insumos, entendo deva ser **mantida a glosa** sobre os seguintes itens: material de decoração material de escritório, material para alimentação, material gráfico – impressos, bateria automotiva, tinta cinza, tinta laranja, tinta verde, tinta vermelha, palmilha higiênica, palmilha conforto, brindes e doações, televisão, eletrodomésticos, barbante, sapata, capa chuva, material de escritório.

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário interposto para, neste particular, dar-lhe provimento para que seja revertida a glosa relativa **unicamente aos seguintes itens da rubrica “ferramentas”**: disco de corte ai/ferroso, disco de corte inox, disco de corte metal, disco desbaste, disco ruptura, bolsa para ferramentas, lâmina serra, arco de serra, ferramentas, armario ferramentas, alicate, tomada, cadeado, chave l jogo, chave fixa jogo, chave combinada, chave fim curso alavanca, chave seccionadora, chave fenda, chave ajustavel, lâmpada flúor, lâmpada fluorescente, lâmpada incandescente, lâmpada mista, lâmpada vapor, pilha alcalina, reator de lâmpada.

## 2.3. Bens de reposição

Afirma a recorrente que, analisando o demonstrativo de insumos glosados elaborado pela fiscalização, verificou que o Auditor-Fiscal glosou o crédito relativo a diversos **bens de reposição** por ele adquiridos, tais como anel, arruela, barra chata, acoplamentos, porcas, parafusos, buchas, barra redonda, barra roscada, condutores, parafusos, chapas, disjuntores, pingues, pastilhas, pinos, relés, rotores, eixos, eletrodos, eletrodutos, fianges, mangueiras, tampa de borracha, gaxetas, vareta para solda, válvulas, tubos, molas, transmissor, terminal, união, curvas, fusíveis e suas bases, juntas, cabos, conectores, dentre outros.

Sustenta que tais bens se configuram como insumos cuja aquisição gera direito aos créditos em voga, já que se trata de partes e peças de reposição usadas em máquinas e

equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda. Ressalte-se que as referidas partes e peças de reposição não são contabilizadas pela Recorrente no seu ativo permanente por não satisfazerem os requisitos legais previstos na Lei nº 6.404/76, em especial por não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

Com efeito, as despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie, sendo desnecessário que haja contato físico das aludidas partes e peças com o produto em fabricação.

Pelo que consta do Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que, à luz do novel conceito de “insumos” para fins de creditamento de PIS e de COFINS, deva ser dado provimento ao pedido do recorrente, pois toda a análise fiscal foi desenvolvida considerando como premissa que o conceito de insumos seria aquele da IN SRF 404/2004 o qual, como visto, só pode ser aplicado à análise para fins de creditamento de IPI, e não para PIS e COFINS.

Nesse contexto, entendo que os produtos acima atendem aos critérios de essencialidade e relevância, além de verificar que a descrição da utilização dos produtos, realizada pelo Fisco, coincide com a descrição do recorrente.

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

### 3. Glosas relativas a serviços utilizados como insumos

#### 3.1. *Serviços de industrialização, de manutenção e de conservação industrial*

Com relação às rubricas referentes aos serviços de industrialização (CFOP 1.124 e 2.124) e serviços de manutenção e conservação industrial, em que pese a unidade tenha se manifestado pela manutenção da glosa, nos autos do processo administrativo n. 13502.900010/2012-80, julgado em 11/11/2022, houve **manifestação expressa pela sua reversão**.

Particularmente, em se tratando de mesmo contribuinte, não vejo razões para alterar o voto proferido naquele processo, até por entender que, considerando os documentos e informações trazidos ao presente processo, os serviços acima atendem à perfeição aos critérios da essencialidade e relevância exigidos para a caracterização deles como insumos, devendo, portanto, suas glosas serem revertidas.

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário interposto para, neste particular, dar-lhe provimento para que seja revertida a glosa relativa à rubrica “**serviços de industrialização, de manutenção e de conservação industrial**”.

#### 3.2. *Serviços de transporte na aquisição dos materiais de embalagem*

Sobre os serviços de transporte (CFOP 1.352 e 2.352), a unidade se manifestou nos seguintes termos, abaixo transcritos:

Por óbvio, se os bens transportados não são insumos que geram creditamento, tampouco os serviços de transporte destes bens. Demais valores, por se tratar de serviço de transporte de insumos, dariam direito ao crédito.

Assim, considerando o não creditamento na aquisição dos materiais de embalagem, o frete relativo a tais bens não dará direito ao crédito. Portanto, os dispêndios relativos aos serviços de frete (CFOP 1.352 e 2.352 – Z07) na aquisição dos materiais de embalagem (não considerados insumos) serão objeto de manutenção de glosa, conforme tabela abaixo (vide tabela em anexo ao presente Relatório):

PERÍODO	CFOP	GLOSA MANTIDA
ABRIL/2011	1.352 e 2.352 – Z07	55.424,86
MAIO/2011	1.352 e 2.352 – Z07	0,00
JUNHO/2011	1.352 e 2.352 – Z07	20.419,81

Tendo votado por considerar as embalagens como insumos, dentro da premissa da fiscalização, seria o caso de dar provimento recurso para reverter a glosa, por se tratar de frete de insumo.

Ainda que assim não o fosse, a dedutibilidade do frete como insumo independe da característica do produto transportado. Com efeito, sobre o tratamento a ser dado ao frete, assim tem entendido esta turma:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2011 PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE. Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito. PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE DESDE QUE COMPROVADA A OPERAÇÃO. Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. No caso concreto o contribuinte não demonstra a partir de documentos hábeis e idôneos a ocorrência e os termos das operações.*

*(Ac. 3401-010.979. de 29/09/2022)*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007 COFINS. CRÉDITO. ATO COOPERATIVO. IMPOSSIBILIDADE. Inexistindo pagamento das contribuições não há direito ao crédito básico e, no caso, por Precedente Vinculante, não há incidência das contribuições no ato cooperativo, isto é, de transferência de mercadorias entre associado e associação. COFINS. FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE. Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. CALCÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. Por não se tratar de corretivo para solo, o calcário não é beneficiado com a alíquota zero das contribuições descritas no artigo 1º da Lei 10.925/04, sendo de rigor a concessão de crédito se e quando a operação for tributada (CST01). COFINS. MATERIAL DE EMBALAGEM. INSUMO. POSSIBILIDADE. O material de embalagem segue a regra dos demais insumos das contribuições não cumulativas, essencial ou relevante ao processo*

*produtivo (leia-se, da porta de entrada até a porta de saída, inclusive) é insumo, caso contrário, não. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE* Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa. *FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE. Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. LOCAL DE REGISTRO CONTÁBIL. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. O objeto do processo administrativo fiscal de compensação e ressarcimento é o crédito a ressarcir ou compensar, se uma questão contábil em nada interfere neste montante, esta não deve ser preocupação do julgador. GLOSA. ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS. POSSIBILIDADE. Desde que não implique em reformatio in pejus, é possível a alteração do fundamento de glosa de créditos. COFINS. PERCENTUAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. SÚMULA CARF 157. O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. DEDUÇÃO NA ESCRITA NO PERÍODO DE APURAÇÃO. O crédito presumido da Lei 10.925/04 somente é dedutível no mês de apuração, logo, o saldo não pode ser transportado para meses subsequentes. ART. 54 DA LEI 12.350/2010. VIGÊNCIA. 20 DE DEZEMBRO DE 2010. A partir de 20 de dezembro de 2010 as operações descritas no artigo 54 da Lei 12.350 gozam de suspensão das contribuições, encontre-se esta suspensão descrita ou não em Nota Fiscal. A inscrição em nota fiscal deve ser entendida aqui como “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização” para os quais o artigo 143 § 1º do CTN permite a vigência retroativa. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125. Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural. Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. Sobre os valores compensados pelo contribuinte (compensação voluntária) e pela Receita Federal (compensação de ofício), ou pagos pela Fazenda Nacional durante este prazo, não deve incidir correção monetária. (Acórdão 3401-008.364)*

*(Ac. 3401-010.578, de 27/09/2022)*

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário interposto para, neste particular, dar-lhe provimento para que seja revertida a glosa relativa à rubrica “**serviços de transporte (CFOP 1.352 e 2.352)**”.

#### 4. Glosas relativas a despesas de energia elétrica

Sobre as glosas relativas a despesas com energia elétrica, recorta-se do auto de infração lavrado o seguinte excerto:

40. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0005, lavrado em 31/08/2012 e cientificado em 03/09/2012, o contribuinte indica que tais valores se referem a “serviços de transmissão de energia elétrica” que “são contabilizados a partir das faturas emitidas pelos fornecedores que realizam tais serviços, como CHESF, entre outros”.

41. Foram apresentadas faturas nas quais constam descrições do tipo “faturamento referente a encargos de uso do sistema de transmissão da rede básica”.

42. Tais serviços não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda, pois, em nenhum deles, há aplicação direta no processo produtivo, o que, de fato, não possibilita suas utilizações para apuração de créditos a descontar de contribuições sociais não cumulativas.

43. Tais valores também não podem compor a base de cálculo das contribuições na linha de despesas de energia elétrica, pois não se trata de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme inciso III, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

44. Portanto, todo o valor discriminado na tabela abaixo deve ser glosado.

	<b>ABRIL</b>	<b>MAIO</b>	<b>JUNHO</b>
<b>TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA</b>	8.436.707,39	11.270.119,37	11.006.025,61

A unidade de origem mantém o posicionamento acima e, de sua parte, a Recorrente sustenta que, contrariamente à conclusão a que chegou a diligência do processo sob análise, o fiscal diligente responsável pela diligência empreendida nos Processos Administrativos nº 13502.901052/2012-38 e nº 13502.901053/2012-82, de interesse da ora recorrente, ambos relativos ao 4º trimestre de 2011, ou seja, mesmo ano-calendário em discussão nestes autos, entendeu pela reversão total da glosa perpetrada a tal título, considerando a obrigatoriedade do pagamento dessas despesas de serviços de transmissão de energia elétrica para que ocorra o efetivo consumo de energia elétrica e, conseqüente, o parque produtivo do contribuinte esteja em pleno funcionamento:

### GLOSAS RELATIVAS A DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA

Conforme disposto no Termo de Verificação Fiscal, datado de 17/08/2012, nesta rubrica foram registrados despesas relativas à transmissão de energia elétrica, nos valores correspondentes a R\$ 11.112.340,39 ( Outubro/2011), R\$ 12.448.198,99 ( Novembro/2011) e R\$ 11.955.587,42 ( Dezembro/2011).

Quanto aos dispêndios de Serviços de Transmissão de Energia Elétrica, conforme indica a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica–ANEEL nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição–TUSD, respectivamente, em função da obrigatoriedade formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa.

Portanto, considerando a obrigatoriedade do pagamento dessas despesas de serviços de transmissão de energia elétrica para que ocorra o efetivo consumo de energia elétrica e, conseqüente, o parque produtivo do contribuinte esteja em pleno funcionamento, tais dispêndios serão objeto de reversão de glosa.

Por concordar com o referido entendimento, adoto tais justificativas como razão de decidir, para reverter a glosa em relação à referida rubrica, uma vez que a energia elétrica é necessária e mesmo essencial ao desenvolvimento da atividade da contribuinte e, conseqüentemente, à obtenção de sua receita operacional.

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário interposto para, neste particular, dar-lhe provimento para que seja revertida a glosa relativa à rubrica “**despesas de energia elétrica**”.

### **5. Glosas relativas à armazenagem e fretes na operação de venda**

Quando da análise do presente item, a autoridade fiscal efetuou a glosa das rubricas “**Fretes de Transferência de Produtos Acabados**”, “**Frete de Remessa para**

**Armazenagem”, “Frete de Vendas para Empresas Ligadas” e “Fretes p/ Armazenagem Contingencial MI”.**

Sob estas rubricas, o relatório de diligência concluiu que:

*Portanto, os dispêndios efetuados pelo contribuinte a título de “Fretes para Transferência de Produto Acabado”, “Frete p/ Armazenagem Contingencial” e “Frete de Remessa para Armazenagem” deverão ser objeto de manutenção de glosa, nos valores correspondentes a R\$ 17.293.545,00 (Abril/2011), R\$ 18.404.774,48 (Maio/2011) e R\$ 13.981.163,26 (Junho/2011)..*

*Assim, serão mantidas as glosas relativas a “Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Vendas”, nos valores de R\$ 13.633.857,65 (janeiro/2010), R\$ 14.999.601,36 (fevereiro/2010) e R\$ 19.840.443,63 (março/2010).*

Sobre estas rubricas, embora a glosa tenha sido mantida no julgamento do acórdão nº 3302-006.556, tal parte da decisão foi revertida pela CSRF ao proferir o acórdão nº 9303-011.781, cujo entendimento reproduzo e, por concordar com o referido entendimento, adoto tais justificativas como razão de decidir:

*(...) em relação à possibilidade de tomada de créditos do PIS e da COFINS sobre os fretes pagos para transferência de produtos acabado sentre estabelecimentos da empresa e entre estabelecimentos e armazéns.*

*Quanto à matéria suscitada em recurso, qual seja, a possibilidade ou não de se constituir crédito de PIS e Cofins sobre fretes vinculados às operações de transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, entendo que assiste razão ao contribuinte.*

*Ainda que essa matéria tenha sofrido com mudanças de direcionamentos, com a devida vênia, mantenho meu posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.*

*(...) É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 –pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.*

*A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.*

*Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.*

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário interposto para, neste particular, dar-lhe provimento para que seja revertida a glosa relativa à rubrica **“fretes na operação de venda”**.

## 6. Ajustes Dacon

Por fim, observa-se que o segundo item da Resolução CARF n.º 3401-001.796, advém da confusão gerada ao longo do processo, restando agora esclarecido que **não se trata de discussão relativa à créditos extemporâneos**, mas de **créditos oriundos da recomposição do DACON** referente ao mês de abril/2011 (doc. 23 da Manifestação de Inconformidade) – que a fiscalização deixou de contabilizar - sem qualquer fundamento – o saldo de crédito oriundo de meses anteriores, devidamente informados no DACON, pelo que protestou para que tais créditos sejam devidamente admitidos e computados como saldo credor no trimestre objeto do presente processo. Contudo, em suas próprias razões de recurso voluntário a contribuinte esclarece:

7.1.5. Pois bem! Por meio do acórdão ora combatido, a 2ª Turma de Julgamento da DRJ/JFA, transcrevendo as conclusões alcançadas no julgamento do Auto de Infração n.º 13502.720102/2013-69 (Acórdão n.º 64.666), limitou-se a asseverar que, *após o julgamento dos processos n.º 13502.901044/2012-91, 13502.901045/2012-36, 13502.901047/2012-25 e 13502.901048/2012-70, que analisaram os créditos de Cofins e PIS/Pasep referentes ao 1º trimestre de 2011, restou saldo de crédito de R\$ 5.187.333,96 – Cofins não-cumulativa – mercado interno e R\$ 1.126.713,27 – PIS/Pasep não-cumulativo – mercado interno, que será usado como dedução das contribuições lançadas nos autos de infração constantes do presente processo.*

7.1.6. Entretanto, não se deve olvidar que, ao resultado final dos julgamentos dos processos acima mencionados, nos bojos dos quais, inclusive, a ora Recorrente já apresentou/irá apresentar Recursos Voluntários, o saldo de créditos de meses anteriores, vinculados às receitas de mercado interno tributado, mercado interno não tributado e às receitas de exportação, deverão ser devidamente transportados para o trimestre objeto do processo em voga, **pelo que há que se aguardar a prolação de decisões finais nos referidos processos.**

Neste ponto, bem observa o relator ao proferir Acórdão CARF n.º 3401-007.091, da própria recorrente, nada havendo a ser reformado na decisão recorrida:

*O presente processo trata de pedido de compensação veiculado por meio do PER/DCOMP n.º 41280.99506.141111.1.5.08-4695, transmitido em 14/11/2011, o que só pode ser feito com o crédito acumulado no próprio trimestre. Assim, como o contribuinte está apresentando Pedido de Compensação referente a crédito do 1º trimestre de 2011, somente o crédito acumulado neste trimestre poderá ser objeto do pedido. O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores deveria ter sido solicitado em Pedido de Compensação específico para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação, cuja Lei n.º 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento:*

(...)

*Nos casos em que não há tributo a ser compensado em determinado período de apuração, o crédito pode ser objeto de Pedido de Ressarcimento (a depender da natureza do crédito) ou ser transportado para os períodos seguintes, passando a ser tratado como “crédito não-ressarcível”, ou seja, aquele que os sistemas de compensação da Receita Federal (e também o contribuinte) irão inicialmente deduzir do tributo devido no período, para somente no caso deste se esgotar, iniciar a dedução*

*do crédito acumulado no próprio trimestre, que é um “crédito ressarcível” (para aquele trimestre).*

*Conclui-se, assim, que os saldos de períodos anteriores, a despeito de ainda aguardarem decisão administrativa definitiva, não poderão influenciar no Pedido de Compensação ou no Pedido de Ressarcimento, pois nem todo o crédito escritural do contribuinte foi consumido pela dedução com seus débitos escriturais*

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário interposto para, neste particular, negar-lhe provimento.

## 7. Créditos decorrentes das despesas de depreciação do ativo imobilizado

Com razão a recorrente neste ponto, principalmente à luz do que relata em sua manifestação:

*6.1. Apesar de que os créditos apurados sobre os encargos de amortização e depreciação do seu ativo imobilizado não tenham sido objeto da Resolução n.º 3401-001.798, que converteu o presente feito em diligência, a Manifestante traz ao conhecimento dos r. Conselheiros o Relatório de Diligência Fiscal relativo ao PAF n.º 13502.901044/2012-91 – COFINS – 1º Tri 2011, bem como o Relatório de Diligência Fiscal relativo ao PAF n.º 13502.901050/2012-49 – PIS – 2º Tri 2011, este último relativo ao mesmo período em discussão nestes autos, ambos interesse da ora Manifestante, por meio dos quais, em cumprimento ao quanto determinado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção de Julgamento do CARF, o auditor fiscal diligente - Sr. Ricardo de Sousa Cavalcante -, analisou tais créditos.*

*6.2. Com efeito, cumpre ressaltar que enquanto a diligência fiscal realizada no presente processo de compensação, relativa ao 2º Tri 2011 (COFINS), foi conduzida pelo Sr. Auditor Fiscal Antonio Luiz do Amaral Nogueira; a diligência referente ao processo correlato, relativo à contribuição ao PIS, do mesmo período em discussão nestes autos – PAF n.º 13502.901050/2012-49 -, bem como aquela relativa ao PAF n.º 13502.901044/2012-91 – COFINS – 1º Tri 2011, todos, portanto, relativos ao mesmo ano-calendário de 2011, foram realizadas por outro Auditor Fiscal, qual seja o Sr. Ricardo de Sousa Cavalcante.*

*6.3. Ainda que as Resoluções dos citados processos tenham sido proferidas por turmas diferentes dessa 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento desse Tribunal Administrativo<sup>15</sup>, considerando que os processos se referem um mesmo ano calendário, não se pode admitir conclusões conflitantes, quando se está a analisar as mesmas glosas sobre os mesmos créditos apurados no mesmo período (2011).*

*6.4. Pois bem! Por meio dos mencionados Relatórios de Diligência Fiscal, o r. auditor fiscal diligente responsável pelo procedimento reavaliou a farta documentação apresentada pela Manifestante relativa ao 1º e 2º trimestres de 2011, tendo concluído pela procedência parcial das glosas perpetradas pela fiscalização em relação ao tema em apreço, tendo fundamentado as conclusões alcançadas, conforme se pode constatar a partir dos citados relatórios, ora colacionados aos presentes autos (doc. 07 e doc. 08).*

*6.5. Assim, considerando que o Relatório de Diligência Fiscal relativo ao PAF n.º 13502.901050/2012-49 – PIS – 2º Tri 2011 (doc. 08), diz respeito ao mesmo trimestre discutido nestes autos, a Manifestante passa a demonstrar as conclusões alcançadas pelo preposto fiscal diligente no citado processo, conclusões essas que, data vênia, devem ser aproveitadas no presente feito, considerando que se tratam de processos de compensação de um mesmo período – 2º trimestre de 2011 – e portanto, possuem uma*

*mesma base de cálculo, evitando sejam proferidas decisões contraditórias acerca de um mesmo período.*

**6.6. No que tange aos créditos de decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado, cujas informações estão consubstanciadas nos Relatórios extraídos do sistema contábil denominado “SAP” ou “não legado”, o Sr. Fiscal diligente, no Relatório de Diligência Fiscal em análise, concluiu o seguinte:**

*i. em relação as aquisições relacionadas aos centros de custo MAN1, DIS1, PED1, ADMI e COM1:*

*a. admitiu para fins de creditamento da contribuição em voga os créditos apropriados pela ora Manifestante em relação do centro de custo MAN1, haja vista a sua essencialidade ao processo produtivo (fls. 352096 e 352097 dos autos);*

*b. em relação ao centro de custo ADMI, decidiu pela manutenção parcial da glosa, admitindo “tão somente os dispêndios vinculados à descrição “Escritório São Paulo – Eldorado” correlacionados a “Benfeitorias” haja vista se enquadrarem no inciso VII, do art. 3º da Lei 10.833/2003 no qual permite aos contribuintes apurarem créditos em relação às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.” (fls. 352099 e 352100); e*

*c. pela manutenção das glosas realizadas em relação aos centros de custo DIS1, PED1 e COM1 (fls. 352097 - 352099 e 352100).*

*ii. no que diz respeito a parte das notas fiscais que compõem os referidos arquivos e que possuem data de início da depreciação (supostamente) anterior à data de aquisição / utilização dos próprios bens, decidiu para manutenção parcial da glosa, garantindo ao contribuinte “o direito ao crédito por mais 10 meses contados a partir da nova data de origem do crédito” (fls. 352102 - 352106);*

*iii. em relação aos créditos decorrentes do sistema “legado”, concluiu que “a quantificação mensal do crédito apurado pelo contribuinte nos diversos sistemas está em concordância com os valores apurados nas respectivas planilhas” (fls. 352106 - 352108).*

**6.7. Embora a ora Manifestante tenha concordado com os ajustes realizados, que implicaram na reversão de grande parte das glosas efetuadas sobre os créditos apurados sobre os encargos de depreciação controlados nos Sistemas SAP e Legado (do reconhecimento da integralidade dos créditos sobre as notas fiscais relativas ao centro de custo MAN1, admissão parcial dos créditos referentes ao centro de custo ADMI; reconhecimento parcial de créditos relativos as notas fiscais que compõem os referidos arquivos e que possuem data de início da depreciação (supostamente) anterior à data de aquisição / utilização dos próprios bens, conforme detalhado no Relatório de Diligência Fiscal; e reconhecimento dos créditos decorrentes do sistema “legado”), segue contestando as glosas mantidas, conforme abaixo demonstrado em tabelas extraídas do Relatório elaborado pelo fiscal diligente:**

(...)

**6.8. Desse modo, requer que as conclusões alcançadas no Relatório de Diligência Fiscal relativo ao PAF n.º 13502.901050/2012-49 – PIS – 2º Tri 2011 (doc. 08), sejam refletidas e aproveitadas no presente processo, já que a análise dos créditos em apreço se refere ao um mesmo trimestre, qual seja o 2º trimestre de 2011, de modo que dizem respeito a mesma base de cálculo glosada em discussão nestes autos.**

Neste ponto, por um princípio de uniformidade, isonomia e coerência, tendo a unidade de origem se manifestado pela reversão parcial da glosa no Processo Administrativo n.º 13502.901050/2012-49, ainda que em processo diverso, tendo sido a informação trazida aos autos do presente caso, não resta alternativa senão a ele se aplicarem as mesmas conclusões, uma

vez que se trata, naquele caso, de PIS e, neste, de Cofins, referente ao idêntico período de apuração objeto do presente caso (2º trimestre de 2011).

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário interposto para, neste particular, dar-lhe provimento **parcial** para que seja revertida a glosa relativa à rubrica “**Créditos decorrentes das despesas de depreciação do ativo imobilizado**” **unicamente** com relação aos itens expressamente reconhecidos no Relatório de Diligência Fiscal relativo ao Processo Administrativo nº 13502.901050/2012-49.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário interposto para, no mérito, dar-lhe provimento **parcial** para que sejam revertidas as glosas relativas às seguintes rubricas: (i) “**insumos para embalagem**”; (ii) unicamente os seguintes itens da rubrica “**ferramentas**”: disco de corte ai/ferroso, disco de corte inox, disco de corte metal, disco desbaste, disco ruptura, bolsa para ferramentas, lâmina serra, arco de serra, ferramentas, armário ferramentas, alicate, tomada, cadeado, chave 1 jogo, chave fixa jogo, chave combinada, chave fim curso alavanca, chave seccionadora, chave fenda, chave ajustavel, lâmpada flúor, lâmpada fluorescente, lâmpada incandescente, lâmpada mista, lâmpada vapor, pilha alcalina, reator de lâmpada; (iii) “**bens de reposição**”; (iv) “**serviços de industrialização, de manutenção e de conservação industrial**”; (v) “**serviços de transporte (CFOP 1.352 e 2.352)**”; (vi) “**despesas de energia elétrica**”; (vii) “**fretes na operação de venda**”; (viii) unicamente os itens expressamente reconhecidos no Relatório de Diligência Fiscal relativo ao Processo Administrativo nº 13502.901050/2012-49 referentes a “**Créditos decorrentes das despesas de depreciação do ativo imobilizado**”.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

## Voto Vencedor

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Redator designado.

Em que pese o brilhante voto do Conselheiro Relator, divirjo de uma pequena parte que trata do aproveitamento de créditos referentes aos itens da rubrica “ferramentas”: lâmpada flúor, lâmpada fluorescente, lâmpada incandescente, lâmpada mista, lâmpada vapor, pilha alcalina e reator de lâmpada.

O meu entendimento quanto a base legal para aferir os créditos das contribuições vai ao encontro do Relator, entretanto, para o caso dos itens em que tenho um pensamento diferente, cinge-se a questão da matéria probante nos autos. Como o Relator e a posição sedimentada neste Conselho, adoto o critério de considerar para fruição dos créditos os bens e serviços aplicados no processo produtivo. Por óbvio, diversos produtos e serviços inerentes ao processo produtivo são matéria inquestionáveis, entretanto, existem produtos e serviços que

podem ser utilizados em diversas áreas da empresa e terem outro destino e aplicação que não o processo produtivo.

Para estes produtos que possuem a qualidade de poderem ser utilizados na processo produtivo e outros processos ou finalidades, faz-se necessário para justificar os créditos, que o contribuinte apresente as provas necessárias para confirmar a sua utilização no processo produtivo.

E nesse caminho não foi possível identificar com liquidez e certeza a utilização no processo produtivo dos itens objeto de divergência neste voto.

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação aos créditos relativos aos seguintes itens da rubrica “ferramentas”: lâmpada flúor, lâmpada fluorescente, lâmpada incandescente, lâmpada mista, lâmpada vapor, pilha alcalina e reator de lâmpada.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira