



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.902700/2012-73
ACÓRDÃO	3201-013.308 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAMINCO DO BRASIL COMERCIO DE AMINAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. POTÊNCIA GARANTIDA. CRÉDITOS. SÚMULA CARF Nº 224

Por falta de previsão legal, é vedada a apuração de créditos de PIS e Cofins com base na potência garantida de energia elétrica contratada pelo sujeito passivo com a concessionária. Apenas créditos referentes à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos podem ser aproveitados.

CRÉDITO. DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESPESAS DIVERSAS.

Não é possível se computar de créditos de despesas gerais para melhoria de máquinas de planta industrial. Tal modalidade de crédito só se aplica à despesas de depreciação de máquinas adquiridas para o ativo imobilizado da empresa e quando diretamente empregadas na produção.

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM ARMAZENAGEM E SERVIÇOS PORTUARIOS. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo. Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para as atividades da Recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo

produtivo de seu interesse. A subtração dos serviços de movimentação portuária privaria o processo produtivo da Recorrente do próprio insumo importado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos decorrentes das despesas de armazenagem e operação portuária na aquisição de matéria-prima importada devidamente comprovadas nos autos.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o presente processo de apreciação de pedido de ressarcimento feito por meio do PER nº 05298.02254.290110.1.1.10-8052, transmitido em 29/01/2010, no qual requer crédito de PIS não-cumulativo - Mercado Interno, do 3º trimestre de 2009, no valor de R\$ 125.417,47.

Por meio do Despacho Decisório nº 041858399, emitido eletronicamente em 03/01/2013, a DRF Camaçari/BA indeferiu o pedido de restituição/ressarcimento, alegando que não foi possível confirmar a existência do crédito indicado, pois o contribuinte, mesmo intimado, não apresentou Arquivos Digitais previstos na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, em estrita conformidade com o ADE Cofis 15/01, compreendendo as operações efetuadas no período de apuração acima indicado.

Cientificado, o Interessado ingressou com manifestação de inconformidade, fls. 11 a 20, da qual destacamos o seguinte trecho:

Note V. Sa. que por conta da indigitada ausência de cumprimento da IN 86/2001 a análise do crédito sequer foi realizada pela autoridade competente, o que vai de encontro a inúmeros princípios protetores dos direitos dos contribuintes, dentre eles o da ampla instrução probatória e o da colaboração e o da investigação, uma vez que a Requerente nunca se negou a apresentar nenhuma informação apta a comprovar o seu crédito;

Prima facie, no mérito é importante salientar que a impugnante, por meio do SVA transmitido em 31/01/2013 (docs. anexos), já apresentou os arquivos digitais mencionados no r. despacho decisório, tendo cumprido, pois, a exigência anteriormente apontada;

Ou seja, com a entrega dos arquivos digitais a Requerente reforçou a possibilidade de a Autoridade Fiscal apurar o crédito informado na PER/DCOMP nº 05298.02254.290110.1.1.10-8052 e confirmar a sua existência e validade. Isso não quer dizer, entretanto, que o I. Auditor Fiscal não possuía outros meios para alcançar a mesma conclusão, porque é notório que eles existiam, mas, agora, não há motivos para a manutenção do r. despacho decisório;

Em suma: a matéria (o crédito) vence a forma (atendimento de meras intimações procedimentais) — e a hipótese em análise é expressivo exemplo dessa máxima aplicável na esfera tributária.;

Não há, portanto, qualquer óbice à análise do crédito em exame, notadamente após 31/01/2013, que foi a data da transmissão dos arquivos digitais;

É cediço que a perícia, no âmbito do processo administrativo, deve seguir requisitos inafastáveis, sem os quais a prova é considerada irrelevante ou não requerida. Para que os interesses da Requerente não restem prejudicados, é importante mencionar que a prova em questão terá por finalidade confirmar que o crédito de PIS tomado pela Impugnante no 3º Trimestre de 2009 é no montante acima apontado e existe e é válido, lançando luz sobre as obscuras alegações da Administração Tributária, que sequer analisou o seu pedido de ressarcimento;

Ante o exposto, a Requerente pede que a presente manifestação de inconformidade seja recebida com suspensão da exigibilidade da exação, tal como prevê o § 110, do art. 74 da Lei nº 9.430/96, para (i) anular o r. despacho decisório que teve por fundamento descumprimento de intimação que não foi validamente entregue à Requerente; ou, na remota hipótese de se considerar vencida a preliminar arguida, (ii) que a presente manifestação de inconformidade seja integralmente provida para reformar a decisão impugnada, deferindo-se, ao final, o pedido de ressarcimento formulado e possibilitando à Impugnante levantar a quantia que lhe é devida.

Foi verificado na documentação acostada ao processo que constava recibo de transmissão dos arquivos digitais, e tendo sido a falta de apresentação de tais arquivos o motivo que levou ao indeferimento do crédito do interessado, esta DRJ entendeu por bem retornar o processo à unidade de origem em diligência, fls. 48/50. Através da Resolução nº 12.001.276 de 19/09/2019 foram elencados os seguintes quesitos a serem atendidos pela DRF de jurisdição do interessado:

- 1) Verificar a validade e integridade dos arquivos digitais que o contribuinte afirma ter transmitido;
- 2) Verificar se é possível a apuração do crédito das contribuições sociais (PIS e Cofins) relativas ao 3º trimestre de 2009 com base nas informações fornecidas e as disponíveis nos sistemas da RFB;
- 3) Caso entenda que das apurações acima resulte crédito para o interessado, informar qual seria o saldo disponível, se for o caso, emitindo novo despacho decisório;
- 4) Prestar demais informações que julguem pertinente para esclarecimento dos cálculos.

Após a realização da diligência, com as intimações para prestação de informações e fornecimento de documentos, a autoridade fiscal proferiu o Despacho Decisório DRF/FSA nº 108/2020, fls. 394 a 421, deferindo parcialmente o pedido de ressarcimento. A seguir, apresentamos as principais considerações contidas no Despacho Decisório:

Na demonstração dos créditos apurados constante do Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACon) de 07/2009 a 09/2009, a empresa informa a apuração de créditos de PIS e COFINS vinculados a receita não tributada no mercado interno, incidentes sobre:

- Aquisição de bens utilizados como insumo;
- Aquisição de serviços utilizados como insumo;
- Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor;
- Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;

- Bens do ativo imobilizado (valor de aquisição).

Na presente auditoria dos créditos, foram analisados os dados informados pela empresa contribuinte em DACON, os documentos digitais transmitidos via SVA, os dados constantes do Pedido de Ressarcimento sob análise e o processo produtivo empresarial apresentado, além de consultas sobre a empresa e terceiros às bases de dados dos sistemas informatizados da RFB;

Com base nos DACON relativos ao 3º trimestre de 2009, foi constatada inconsistência na taxa de rateio aplicada, uma vez que a mesma não foi calculada na mesma proporção da informação da origem da receita (se foi tributada no mercado interno, não tributada no mercado interno ou decorrente de exportação). Ou seja, a apuração dos créditos realizada em DACON não respeitou a proporção da origem das receitas informadas também naquele demonstrativo;

Desta forma, foi efetuado um ajuste no rateio proporcional realizado, de modo que calculou-se a taxa de rateio com base nas receitas informadas e, posteriormente, a aplicou nas despesas incorridas que originaram créditos na mesma proporção, observando o CST informado nos Arquivos Digitais apresentados, resultando na apuração dos créditos em DACON na forma abaixo detalhada:

TABELA 2 – TAXAS DE RATEIO APLICADA COM BASE NAS RECEITAS INFORMADAS EM DACON E NO CST INFORMADO NOS ARQUIVOS DIGITAIS – 3 TRIM/2009.

Mês	Receita bruta não cumulativa			Receita Bruta Total	Rateio Proporcional		
	Tributada-Merc. Interno	Não tributada-Merc. Interno	Exportação		Receita Trib. Merc. Interno	Receita Não Trib. Merc. Interno	Receita Exportação
07/2009	18.007,38	10.095.015,72	2.469.077,79	12.582.100,89	0,143%	80,233%	19,624%
08/2009*	0,00	12.382.431,21	932.865,35	13.315.296,56	0,000%	93%	7%
09/2009	116.573,76	13.677.289,02	1.089.786,40	14.883.649,18	0,783%	91,895%	7,322%

*Informação do CST 55 no mês 08/2009, de modo que os custos e encargos serão vinculados às receitas de vendas não tributadas no mercado interno e às receitas de exportação.

Consoante decisão proferida no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Essa decisão é vinculante para a Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto no artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

Consolidando mensalmente os valores dos bens utilizados como insumos, tem-se a tabela seguinte com as bases de cálculo escrituradas em EFD-Contribuições e as bases confirmadas em auditoria;

TABELA 4 – AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Trimestre	Mês	DACON (R\$)	Total Excluído (R\$)	Apurado em auditoria (R\$)
3º trim/2015	Julho/2009	2.419.592,14	0,00	2.419.592,14
	Agosto/2009	2.099.263,45	0,00	2.099.263,45
	Setembro/2009	2.145.952,20	0,00	2.145.952,20

DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA

Conforme constatado a partir da análise da documentação digital entregue pela empresa, foram utilizadas, para fins de crédito, despesas com energia elétrica incorridas no período (meses de julho, agosto e setembro de 2009);

Não existe previsão legal para se considerar na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS valores outros constantes da fatura de energia elétrica diversos do valor pago pelo consumo de energia, devendo-se adotar a interpretação literal na análise da subsunção dos casos concretos às hipóteses de direito ao crédito definidas pela legislação, não cabendo a extensão da norma a situações que não estejam nela expressamente previstas;

Assim, tendo em vista a interpretação restrita que deve ser dada à definição legal das hipóteses de creditamento, não é possível apurar crédito em relação a rubricas como demanda contratada ou qualquer outra não prevista em lei como hipótese de créditos de PIS/COFINS;

Na tabela abaixo são apresentados, de forma resumida, os valores utilizados como base de cálculo no DACON, o valor gasto com energia elétrica e o valor referente à rubrica demanda que fora excluído, bem como a nova base de cálculo para créditos apurada pela Auditoria:

TABELA 5 - DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA APURADAS (R\$)

Mês	PERÍODO DE APURAÇÃO – 3º TRIM./ 2009 (07/2009, 08/2009 e 09/2009)			
	Valor da BC informada em DACON (R\$)	Valor referente a energia elétrica	Valor excluído das faturas de energia (R\$)	Nova base de cálculo apurada em auditoria (R\$)
07/2009	141.228,61	118.927,99	22.300,63	118.927,98
08/2009	142.547,61	120.267,55	22.280,07	120.267,54
09/2009	141.123,68	118.843,60	22.280,07	118.843,61

AQUISIÇÃO DE SERVIÇO UTILIZADOS COMO INSUMO

Houve informação de despesa desta natureza em DACON relativo aos meses 08/2009 e 09/2009. Da análise nos Arquivos Digitais apresentados, constatou-se a descrição de 2 (dois) lançamentos referentes a despesas com serviços, um no mês de 08/2009 e outro no mês de 09/2009. Em ambos os casos, a informação na forma como prestada não se demonstrou apta a ensejar o creditamento pretendido. Tais despesas foram descritas como SERV. PRESTADOS NA DESCARGA DO NAVIO STOLT FA (08/2009) e ARMAZENAGEM DE 5 ISO VAZIOS NO TECON (09/2009);

No demonstrativo ao fim apresentado pela empresa, constatou-se que não foi apresentado um detalhamento dessa informação, de modo que com base na descrição apresentada, não é possível a constatação de despesa

efetivamente utilizada como insumo. De toda forma, serviços com descarga de navios ou mesmo a armazenagem de iso/isotanques vazios não são despesas que ensejariam os créditos pretendidos;

Desta forma, os valores informados na rubrica serviços utilizados como insumos das fichas 06A e 16A do DACON serão excluídos ante a impossibilidade de enquadramento legal para utilização dessas despesas na composição da base de cálculo dos créditos. Segue, assim, tabela consolidando a base de cálculo do período:

TABELA 6 – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (R\$)

Trimestre	Mês	DACON (R\$)	Total Excluído (R\$)	Apurado em auditoria (R\$)
3º trim/2015	Julho/2009	0,00	0,00	0,00
	Agosto/2009	2.947,88	2.947,88	0,00
	Setembro/2009	675,14	675,14	0,00

AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO (VALOR DE AQUISIÇÃO)

No que tange às despesas informadas na aba “10”, referente aos créditos com aquisição de imobilizado (valor de aquisição), tem-se que também não se configuram despesas aptas a ensejar o creditamento pretendido. Tais despesas, tal como descritas, não podem compor a base de cálculo de créditos;

O direito a apropriação de créditos com base no valor de aquisição de imobilizados é restrito a aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado que são utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, sendo o creditamento acelerado, inclusive, aplicável somente a máquinas e equipamentos, o que não se pode afirmar no caso da presente análise;

TABELA 7 – VALOR DE AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO (R\$)

Trimestre	Mês	DACON (R\$)	Total Excluído (R\$)	Apurado em auditoria (R\$)
3º trim/2015	Julho/2009	12.489,09	12.489,09	0,00
	Agosto/2009	12.489,10	12.489,10	0,00
	Setembro/2009	12.489,09	12.489,09	0,00

ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDAS Foram também informados créditos na aba 7 do demonstrativo apresentado relativamente às despesas incorridas com armazenagem e frete na operação de vendas, conforme havia sido informado em DACON do período em referência. Além das informações ali prestadas, no Termo de Intimação às fls. 51 a 53 e 57 a 59 foram solicitados os documentos fiscais e os contratos referentes às transações que originaram essas despesas. Em resposta apresentada às fls. 99 a 393, alguns dos documentos foram apresentados, em contrapartida outros não o foram.;

Em relação às despesas aqui analisadas cujo documento fiscal ou contrato firmado não foram apresentados, não há como se atestar que os referidos dispêndios foram efetivamente incorridos pela TAMINCO, ou, ainda que

incorridos, qual o valor, o período e o objeto contratual envolvido no serviço prestado;

Ademais, para ensejar os créditos pretendidos, a despesa com armazenagem e frete deve se tratar de ônus da empresa contribuinte, incorrido numa operação de venda direta, o que não se pode constatar sem a apresentação dos contratos vigentes no período ou mesmo dos documentos fiscais. A simples descrição na forma apresentada, inclusive, demonstram se tratar de despesas sem o amparo legal para o creditamento pretendido;

Assim, os lançamentos descritos a seguir não podem compor a base de cálculo dos créditos, sendo os valores a eles relacionados excluídos: despesas com frete marítimo internacional, retorno de ISO/ isotanques vazios (transportador: Log-in Logística Itermodal S.A) – Legenda A do Anexo II;

Em relação aos documentos fiscais que foram apresentados às fls. 300 a 341, 350 a 375 e 381 emitidos pela transportadora Ouro Verde, nota-se que os mesmos encontram-se ilegíveis, inviabilizando a constatação de informações indispensáveis à apuração do crédito, por não ser possível verificar, especialmente, o número do documento fiscal envolvido na carga transportada, além de outros dados essenciais tais como a data de emissão do documento, valor da nota fiscal, local da coleta da carga e demais informações acerca do possível frete numa operação de venda realizado.;

Não tendo sido possível a constatação de tais informações da análise dos documentos fiscais, buscou-se um detalhamento mais específico a respeito dessas despesas nos Arquivos Digitais transmitidos pela empresa contudo, as descrições dos lançamentos na forma apresentada (estadia na servatis, estadia de iso, frete de iso, frete de 136 TBS) não foi suficiente para demonstrar existência de dispêndio apto a compor a base de cálculo dos créditos. Ademais, no Termo de Intimação lavrado foi solicitada a apresentação de “documentos fiscais e/ou contratos correspondentes”, não tendo sido colacionado contrato que pudesse complementar as informações que não puderam ser constatadas através dos documentos apresentados;

Seguindo a análise da documentação apresentada, constatou-se alguns documentos fiscais emitidos pela VOPAK. Da análise desses documentos em conjunto com as informações prestadas através dos Arquivos Digitais, constatou-se que o contribuinte se creditou, sob o título de despesas de armazenagem, de algumas despesas outras que não ensejam direito a crédito por não representarem diretamente (especificamente) despesas com armazenagem. Assim, foram excluídas da base de cálculos as despesas a seguir, transcritas na forma descrita pelo contribuinte: nitrogênio

reposição, serviço de operação portuária, FUNDAF, nitrogênio inertização dos tanques e das linhas e giros adicionais. - Legenda C do Anexo II;

Desta forma, os valores informados na rubrica armazenagem e frete na operação de vendas das fichas 06A e 16A do DACON aqui expostos serão excluídos ante a impossibilidade legal para utilização dessas despesas na composição da base de cálculo dos créditos, conforme identificação no Anexo II a este relatório, de forma individualizada por lançamento. Segue, assim, tabela consolidando a base de cálculo do período:

TABELA 8 – ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDAS (R\$)

Trimestre	Mês	DACON (R\$)	Total Excluído (R\$)	Apurado em auditoria (R\$)
3º trím/2015	Julho/2009	414.172,14	250.818,39	163.353,75
	Agosto/2009	487.972,94	353.031,08	134.941,86
	Setembro/2009	672.267,46	527.258,77	145.008,69

À luz do resultado da análise dos créditos, foi realizada a recomposição da ficha “Apuração dos Créditos de PIS e COFINS – Aquisições no Mercado Interno” da DACON, considerando-se os valores apurados em auditoria. Para vinculação das bases de cálculos de créditos às receitas não tributadas no mercado interno, aplicou-se o rateio proporcional nos percentuais demonstrados no parágrafo 38 do presente relatório;

Por todo o exposto, o crédito de ressarcimento reconhecido no PER nº 05298.02254.290110.1.1.10-8052 é o seguinte:

TABELA 10 - PEDIDO ELETRÔNICO DE RESSARCIMENTO (PER) – CRÉDITO APURADO APÓS AUDITORIA

Nº do PER/Tipo de crédito	Mês	Crédito apurado (R\$)	Deduções/compensações(R\$)	Crédito Reconhecido (R\$)
05298.02254.290110.1.1.10-8052 PIS/PASEP não cumulativo – Mercado Interno	Julho/2009	35.768,67	212,93	35.555,74
	Agosto/2009	36.129,39	29,72	36.099,67
	Setembro/2009	36.538,97	1.452,45	35.086,52
	Total	108.437,03	1.695,10	106.741,93

Cientificado do despacho decisório, o interessado apresentou manifestação de inconformidade na qual alega que:

Depreende-se da referida decisão, portanto, que da totalidade do crédito originário pleiteado restaram indeferidos valores que decorrem basicamente de: (i) despesas com energia elétrica disponibilizada pela empresa concessionária, mas não efetivamente consumida; (ii) aquisição de serviços utilizados como insumos, tais como armazenagem; e (iii) aquisição de ativo imobilizado;

Conforme já destacado anteriormente, a ora Requerente, à época dos geradores analisados no presente procedimento administrativo, tinha como das atividades de sua Unidade Química a fabricação de aminas, tais como a Dipropilamina (DPA), Monoisopropilamina (MIPA), Monoetilamina (MEA), Diisobutilamina (DI BA) e Monocicloexilamina (MCHA), que nada mais são do que substâncias orgânicas utilizadas na produção de medicamentos, defensivos agrícolas e uma série de outros produtos químicos;

III.2. DAS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA Sobre este ponto, cabe destacar, inicialmente, que o conceito de demanda contratada é definido pelo artigo 2º, inciso XXI da Resolução Normativa n.º 414, de 09 de setembro de 2010 da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL; Art. 2: Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições: (...)XXI – demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW);

Em outras palavras, significa dizer que a demanda contratada é a disponibilização de potência do sistema de energia elétrica para grandes indústrias e empresas, que precisam de uma alta quantidade de energia para o desenvolvimento de suas atividades. No entanto, deve-se enaltecer que não são raras as ocasiões em que essas empresas não utilizam da integralidade da potência de energia disponibilizada, e é neste ponto que reside a controvérsia ora em análise, uma vez que a Autoridade Tributária entende que só é permitido a apropriação de créditos de PIS e COFINS para sobre os valores relativos à energia efetivamente consumida;

A demanda contratada, já amplamente discutida para fins tributários nos tribunais administrativos e judiciais, surgiu num contexto em que se fazia necessário suprir as necessidades dos consumidores intensivos, indústrias, shopping centers, grandes hospitais e outras pessoas jurídicas que, por sua atividade, necessitam de uma alta tensão de energia elétrica, ou, ainda, que não podem ser sujeitar às inconsistências da rede de energia elétrica convencional;

Como a intensidade do consumo depende da potência da aparelhagem elétrica em funcionamento e do tempo que permanece ligada, quanto maior é a carga instalada, maiores serão os investimentos da concessionária de energia elétrica para manutenção da rede de energia colocada à disposição do consumidor;

E obviamente que todo o custo dessa disponibilização e manutenção do sistema é repassado ao consumidor pelo chamado “custo de disponibilidade”, que viabiliza a oferta de um serviço adequado, contínuo, ininterrupto e eficiente. Sem ele, não haveria a preservação de uma equação financeira do contrato entre a empresa fornecedora de energia e o consumidor;

Dessa forma, não é só a parcela da energia efetivamente utilizada pela Requerente que deve ser passível de crédito de PIS e COFINS, mas sim todas as despesas incorridas com a aquisição de energia elétrica para o exercício de suas atividades. Nesse sentido, vale destacar recente julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”):

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

DIREITO AO CRÉDITO.

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

Vertendo a questão para o caso concreto, não é possível que se fale em pleno exercício das atividades da Requerente, que exerce a industrialização de produtos químicos, sem que haja a garantia de fornecimento de energia elétrica ininterruptamente. Eventual quebra desse fornecimento durante o processo produtivo descrito no item III.1 supra, poderia expor seus colaboradores e, até mesmo o meio ambiente, à produtos e reações químicas altamente prejudiciais;

III.3 – DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

Além das despesas com a contratação de energia elétrica, a decisão ora combativa também glosou o crédito relativamente às despesas de frete e armazenagem incorridas pela Requerente. Conforme entendimento exarado na referida decisão, a Requerente, mesmo intimado, não teria comprovado documentalmente a origem do crédito escriturado;

Ora não é necessário muito esforço para se imaginar quão desarrazoado seria glosar o crédito das despesas incorridas com armazenagem e frete pela ora Requerente pelo simples fato de que as informações prestadas durante o procedimento de fiscalização não seriam suficientes para confirmar a existência do crédito;

Ora, Ilmos. Julgadores. É de destacar que a r. decisão parte de uma argumentação genérica para glosar os créditos da Requerente, sem ter se justificado a respeito dos motivos pelos quais as referidas despesas não seriam enquadradas como armazenagem e frete, passíveis de creditamento nos termos do artigo 3º, inciso IX da Lei n.º 10.833/2003;

Além disso, e se a jurisprudência permite a apropriação de crédito na aquisição de insumos, conforme destacado no próprio despacho decisório ora recorrida, e se, sem a armazenagem e o frete na operação de venda o processo produtivo perde elementos essenciais e relevantes, é evidente que, por uma interpretação sistemática, deve ser reconhecido o direito de manutenção do crédito relativamente à tais despesas;

Isso porque a expressão legal “operação de venda”, por óbvio, compreende toda a movimentação da mercadoria, desde a fonte “fabricante” até o consumo final, sendo certo que esse é um processo que passa por várias etapas, inclusive a aquisição e armazenagem de matéria prima. Assim, o

ônus da armazenagem e das operações portuárias suportado pela Requerente deve ser descontado da base de cálculo da contribuição social em análise, gerando crédito à Recorrente, motivo pelo qual se deve reformar o despacho decisório também neste aspecto;

III.4 – DOS CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO No caso da ora Requerente, as despesas, tal como descritas durante o procedimento de fiscalização, foram incorridas na aquisição de investimentos para promoção de automação de sua planta industrial para o desenvolvimento e aperfeiçoamento de seu processo produtivo, que compreende o manuseio de produtos químicos de alta volatilidade. É evidente assim, que uma vez incorporadas ao seu maquinário, essas despesas são passíveis de apropriação de crédito nos termos do dispositivo legal supratranscrito;

Diante de todo o exposto, a Requerente postula que seja reformado o Despacho Decisório ora impugnado para que, mediante a decisão a ser proferida pela DRF competente, seja reconhecida e homologada a totalidade do crédito declarado no PER nº 05298.02254.290110.1.1.10-8052, transmitido em 29 de janeiro de 2010, pelo qual requer-se o reconhecimento do crédito de PIS – Mercado Interno relativamente ao 3º Trimestre de 2009.

A decisão recorrida não reconheceu o direito creditório e conforme ementa do Acórdão nº 107-003.264 apresenta o seguinte resultado:

ACÓRDÃO Nº 107-003.264 - 17ª TURMA DA DRJ07

DATA DA SESSÃO 06 DE NOVEMBRO DE 2020

PROCESSO Nº 13502.902700/2012-73

INTERESSADO TAMINCO DO BRASIL COMERCIO E INDUSTRIA DE AMINAS LTDA

CNPJ/CPF 05.068.793/0001-02

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. POTÊNCIA GARANTIDA. CRÉDITOS.

Por falta de previsão legal, é vedada a apuração de créditos de PIS e Cofins com base na potência garantida de energia elétrica contratada pelo sujeito passivo

com a concessionária. Apenas créditos referentes à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos podem ser aproveitados.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da contribuição não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro e demais operações portuárias, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

CRÉDITO. DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESPESAS DIVERSAS. Não é possível se computar de créditos de despesas gerais para melhoria de máquinas de planta industrial. Tal modalidade de crédito só se aplica à despesas de depreciação de máquinas adquiridas para o ativo imobilizado da empresa e quando diretamente empregadas na produção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário. Em síntese a Recorrente apresenta os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

A Recorrente contesta a manutenção pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento das glosas relativas as despesas com energia elétrica contratada sob demanda, armazenagem e frete nas operações de venda e aquisição para o ativo imobilizado.

Pois bem. Em relação a possível reversão das glosas mantidas pela DRJ e contestadas pela Recorrente necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos.

Estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último

quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(destaques não constam do original)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Dito isto, nos termos da legislação e do Parecer Normativo Cosit 05-2018 supracitados, e considerando que à época da tomada dos créditos em análise, a Recorrente tinha como atividades de sua Unidade Química a fabricação de aminas, tais como a Dipropilamina (DPA), Monoisopropilamina (MIPA), Monoetilamina (MEA), Diisobutilamina (DIBA) e Monocicloexilamina (MCHA), ou seja, substâncias orgânicas utilizadas na produção de medicamentos, defensivos agrícolas e uma série de outros produtos químicos, passo a analisar as glosas mantidas pela DRJ.

1. ENERGIA ELÉTRICA – DEMANDA CONTRATADA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento manteve a glosa relativa a demanda contratada de energia elétrica por entender que no presente caso, a demanda contratada é destacada na nota fiscal de fornecimento de energia (sob a rubrica “ENERGIA ELÉTRICA 13,8KV DEMANDA”), não estando, portanto, integrada à parcela da energia efetivamente consumida (“U049-ENERGIA ELÉTRICA”), conforme se observa na planilha constante do Anexo I do Despacho Decisório.

Sustenta ser dissociável dos gastos com energia elétrica consumida e se assemelhar a uma cota de aluguel ou taxa de utilização, não podendo ser a ela estendida a determinação taxativa imposta pelo art. 3º, inciso III das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (energia elétrica consumida).

A Recorrente contesta, defende que para que haja o suprimento de energia capaz de produzir a MIPA dentro do critério de pureza, existe a necessidade de contratação da demanda de potência, que é estrutura física capaz de permitir que a energia seja levada à Recorrente, sem que haja, assim, interrupção na sua atividade.

Argumenta que, neste sentido, jamais deve ser feita uma interpretação restritiva do disposto no art. 3º, III, da Lei nº 10.637/02, entendendo-se pela possibilidade de creditamento somente da parcela consumida durante o processo produtivo e desconsiderando a própria sistemática da não cumulatividade, nos termos em que bem definida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Alega também não fazer a legislação distinção sobre o crédito, isto é, não importa, para o fim pretendido, mas sim no ideal de que é uma despesa tomada e absolutamente necessária ao seu processo produtivo (atividade-fim, portanto).

Ocorre que, ainda que a Recorrente sustente entendimento diverso dos fundamentos da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento e apresente argumentos no sentido de reverter a manutenção da glosa, verifica-se que a matéria objeto de discussão já se encontra pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, não havendo espaço para rediscussão de tese já consolidada pela jurisprudência administrativa.

O tema já foi objeto de reiteradas manifestações pelas Turmas Julgadoras e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, culminando na edição da Súmula CARF nº 224, a qual reflete a consolidação do entendimento predominante acerca da matéria controvertida. Destaque-se:

SÚMULA CARF Nº 224

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

Nos termos do Regimento Interno deste Conselho as súmulas aprovadas possuem observância obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos processos administrativos. Assim, não cabe ao julgador administrativo afastar sua aplicação com fundamento em alegações já enfrentadas e superadas pela jurisprudência consolidada.

Dessa forma, embora respeitáveis as razões apresentadas pela Recorrente, estas não se mostram aptas a infirmar entendimento sumulado, razão pela qual deve ser mantida a decisão recorrida em relação a energia elétrica – demanda contratada.

2. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA

A Recorrente defende a reversão das glosas das despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, em síntese, nos seguintes termos:

No despacho decisório que deu início a presente contenda, foram glosados créditos de despesas incorridas com armazenagem e frete, bem como outras

despesas relacionadas, nas operações de venda realizadas no 4º trimestre de 2007.

Já no acórdão ora recorrido, essas glosas foram mantidas, sob a pretensa alegação de que “pela descrição genérica dos itens não foi possível suprir a certeza e liquidez exigida para o crédito pleiteado”.

Todavia, o acórdão também deve ser reformado neste ponto.

Em primeiro lugar, as despesas tidas como relacionadas se referem a (i) FUNDAF, (ii) Serviço de Operação Portuária, (iii) Taxa de Utilização de Nitrogênio e (iv) Armazenagem – Movimentação.

Frisa-se que essas despesas se enquadram no conceito de armazenagem de mercadoria, conforme disposto no artigo 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003:

(...)

Nesta toada, a jurisprudência recente deste E. Conselho Administrativo, ao contrário do que sustenta o acórdão recorrido, vem admitindo a apropriação do crédito de despesas alfandegárias indissociáveis, na medida em que tais despesas também se incluem no custo das mercadorias importadas. Confira-se:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS ADUANEIRAS. POSSIBILIDADE. As despesas aduaneiras se incluem nos custos das mercadorias importadas adquiridas e utilizadas na produção ou fabricação de produtos destinados a venda. E como tal, geram direito ao crédito de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Recurso Voluntário provido”

(...)

O que se vê no presente caso, contudo, é que o Órgão Julgador de Primeiro Grau realiza uma interpretação indevidamente restritiva quando não deveria, na medida em que tais despesas são essenciais e indissociáveis. Se a jurisprudência permite o creditamento na aquisição de insumos, conforme acima já destacado, e se legislação permite o creditamento das despesas com o armazenamento de mercadorias na operação de venda e frete, é evidente que, por uma interpretação sistemática, deve ser reconhecido o direito de manutenção do crédito relativamente a tais despesas.

Isso porque a expressão legal “operação de venda”, por óbvio, compreende toda a movimentação da mercadoria, desde a fonte “fabricante” até o consumo final, sendo certo que esse é um processo complexo que passa por várias etapas, inclusive a aquisição e armazenagem de matéria prima, o que não pode ser ignorado pelo julgador, sob o risco de a norma produzida pelo intérprete levar em conta o texto da lei, mas não a realidade dos fatos.

Assim, o ônus da armazenagem e das operações portuárias é essencial e deve ser suportado pela Recorrente, razão pela qual deve conferir direito a crédito pela Recorrente.

Desta forma, deve ser revertida a glosa também quanto a esse ponto, na medida em que o seu indeferimento carece de fundamentos de fato e de direito para ser mantido, resultando em prejuízo à Recorrente, razão pela qual se impõe o provimento do presente Recurso Voluntário.

Assim compreendeu a DRJ para a manutenção das glosas:

Sobre esse item, a fiscalização entendeu por glosar valores cujos os documentos fiscais não foram apresentados ou que carecem de informações e detalhamento por parte da empresa. Nesse caso, foram glosados os seguintes itens descritos pela interessada: despesas com frete marítimo internacional, retorno de ISO/isotâncas vazios (transportador: Log-in Logística Itermodal S.A).

Também foram apresentados documentos ilegíveis em nome da transportadora Ouro Verde, sendo necessário uma busca nos arquivos digitais transmitidos pela empresa, que também não foi favorável ao interessado, pois identificou operações descritas como “estadia na servatis, estadia de iso, frete de iso, frete de 136 TBS)”.

Ainda na documentação apresentada, constatou-se documentos fiscais emitidos pela VOPAK, que descrevem operações que não são diretamente relacionadas com armazenagem, tais como: nitrogênio reposição, serviço de operação portuária, FUNDAF, nitrogênio inertização dos tanques e das linhas e giros adicionais.

Conclui a fiscalização que “a possibilidade legal para creditamento com base nas despesas com armazenagem e frete na operação de venda é restrita e específica, não sendo qualquer despesa desta natureza apta a compor a base de cálculo dos créditos”.

Para a empresa, tais despesas devem ser aceitas pois “sem a armazenagem e o frete na operação de venda o processo produtivo perde elementos essenciais e relevantes”. E ainda, que “a expressão legal ‘operação de venda’, por óbvio, compreende toda a movimentação da mercadoria, desde a fonte ‘fabricante’ até o consumo final, sendo certo que esse é um processo que passa por várias etapas, inclusive a aquisição e armazenagem de matéria prima”.

Nesse item, a empresa sustenta genericamente que tais despesas fazem parte do seu processo produtivo, mas sem especificação ou detalhamento da forma que são realizadas, ou mesmo, a que matérias-primas se referem.

A despeito da alegada essencialidade dos serviços contratados, fato é que o conceito de insumo não pode ser mais amplo do que aquele delineado por meio do critério da essencialidade; exemplificando, todo insumo é essencial; entretanto, nem todo serviço ou produto essencial pode ser considerado insumo, assim, o conceito de insumo não engloba os gastos com os serviços de logística

relativos às atividades portuárias, tais como, procedimentos para importação e exportação, carga e descarga, distribuição, capatazia, taxas administrativas, etc.

Em outras palavras, a legislação tratou de discriminar os bens e as operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), mesmo que essenciais ou imprescindíveis à atividade econômica.

Caso não fosse a intenção do legislador restringir as hipóteses de creditamento, não teria ele se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação.

Nesse sentido, a Cosit editou a Solução de Consulta nº 43/2017, que assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE. ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA CONTIDOS NO SERVIÇO DE LOGÍSTICA. POSSIBILIDADE. TRANSPORTE DE MERCADORIAS PELOS CORREIOS. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos por serviço global de logística (que abrange diversos serviços, tais como armazenamento, inspeção de mercadorias, controle de estoque, embalagem, classificação, procedimentos para importação e exportação, transporte e distribuição, devolução, processamento de dados, etc) não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal.

Contudo, o fato de o pagamento pelos diversos serviços englobados no serviço de logística estar inserido na execução de um contrato global não inviabiliza a apuração de créditos em relação àqueles serviços contemplados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que os valores relativos a cada serviço estejam expressamente discriminados e sejam razoáveis e proporcionais ante as cláusulas contratuais e as operações efetivamente praticadas.

(...)

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, inciso IX, e 15, inciso II. (g.n.)

Em relação aos demais itens glosados por falta de documentação ou informação sobre sua natureza, a inconformada, obrigatoriamente, deveria ter instruído sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldassem seu direito, conforme o disposto nos Art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcritos:

(...)

No âmbito do Código do Processo Civil (CPC) – Lei nº 13.105/2015, encontra-se no artigo 373, inciso I, um importante preceito que define uma regra fundamental para a compreensão do sistema adotado pelo legislador nacional:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

Pela descrição genérica dos itens não foi possível suprir a certeza e liquidez exigida para o crédito pleiteado, ainda assim, constam despesas que claramente não se enquadram como armazenagem e frete.

Assim, neste tópico, como no anterior, entendo que a glosa promovida deve ser mantida.

Depreende-se de a análise dos autos assistir razão à Recorrente quanto à necessidade de reversão da glosa dos créditos relativos às despesas de armazenagem e operação portuária na aquisição de matéria prima importada. Tais dispêndios não se configuram como meras despesas acessórias ou administrativas, mas integram de forma indissociável a cadeia de aquisição dos insumos essenciais ao processo produtivo, sendo indispensáveis para viabilizar a internalização, disponibilização e utilização da matéria-prima empregada na atividade-fim da empresa.

À luz do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, o conceito de insumo deve ser aferido pelos critérios da essencialidade e relevância, os quais se mostram plenamente atendidos na hipótese, uma vez que, sem a realização dos referidos serviços, restaria inviabilizada ou substancialmente comprometida a própria continuidade da atividade produtiva.

Nesse sentido este Conselho já se manifestou:

Numero do processo: 16349.000212/2009-32

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Tue Sep 22 00:00:00 UTC 2020

Ementa: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 NULIDADE. PRESSUPOSTOS. Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE. No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas de fretes relativas às compras de produtos tributados com alíquota zero das contribuições (PIS e Cofins) geram direito ao crédito no regime não cumulativo, uma vez que não havendo a possibilidade de aproveitamento do crédito com a aquisição dos produtos transportados, assim, também não o haverá para o gasto com transporte.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas de fretes relativos às transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins).

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo. Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para as atividades da Recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de seu interesse. A subtração dos serviços de movimentação portuária privaria o processo produtivo da Recorrente do próprio insumo importado.

Numero da decisão: 3201-007.210

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do procedimento fiscal e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Leonardo Correia Lima Macedo (Relator), Hélcio Lafetá Reis e Mara Cristina Sifuentes, que negavam provimento em relação reversão das glosas sobre serviços de movimentação portuária. Vencida ainda a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negava a reversão da glosa em relação o frete dos insumos tributados a alíquota zero. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Nome do relator: LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO

Dessa forma, impõe-se o reconhecimento do direito creditório e, por conseguinte, a reversão das glosas efetuadas pela fiscalização relativas as despesas de armazenagem e operação portuária na aquisição de matéria prima importada devidamente comprovadas nos autos.

Já em relação as despesas com o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF), taxa de utilização de nitrogênio as glosas devem ser mantidas por ausência de previsão normativa que autorize o desconto do crédito.

Por fim, em relação a outros serviços de movimentação e inertização do nitrogênio, mante-se as glosas em razão de não constarem dos autos de forma clara como tais despesas fazem parte do seu processo produtivo, detalhamento da forma que são realizadas, ou mesmo, a que matérias-primas se referem.

3. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO

A fiscalização glosou os créditos referentes à aquisição de imobilizado (valor de aquisição), pois tal como descritas, tais despesas não podem compor a base de cálculo dos créditos pretendidos. Nas palavras da fiscalização “o direito a apropriação de créditos com base no valor de aquisição de imobilizados é restrito a aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado que são utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, sendo o creditamento acelerado, inclusive, aplicável somente a máquinas e equipamentos, o que não se pode afirmar no caso da presente análise”.

Foram glosados os lançamentos descritos como “Crédito PIS/Cofins s/ depreciação (Cód. 10) - Automação da Planta”.

A Requerente afirma que tais despesas “foram incorridas na aquisição de investimentos para promoção de automação de sua planta industrial para o desenvolvimento e aperfeiçoamento de seu processo produtivo”, e portanto são passíveis de apropriação de crédito.

Sobre as aquisições de equipamentos e máquinas para o ativo imobilizado, estas possuem como forma de apropriação de crédito apenas suas despesas de depreciação e amortização, conforme disciplina do art. 3º, inciso VI e § 1º, inciso III da Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção

de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

Ainda sobre essas despesas, assim define a Instrução Normativa nº 1.911/2019:

Art. 173. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos encargos de depreciação ou amortização, incorridos no mês, relativos a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II):

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados a partir de 1º de maio de 2004, para:

- a) utilização na produção de bens destinados à venda;
- b) utilização na prestação de serviços; ou c) locação a terceiros;

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou construídas a partir de 1º de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa; e III - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela RFB em função do prazo de vida útil do bem, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017 (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 57, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 40).

§ 2º Fica vedada a utilização dos créditos nos termos deste artigo:

I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 324 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 2018); e II - na hipótese de aquisição de bens usados.

§ 3º O disposto nos incisos I e II do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 18, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 54; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 26, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55).

§ 4º Para fins do disposto nos incisos I e II do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 19, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 54; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 27, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55):

I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto- Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.

§ 5º No cálculo dos créditos a que se referem os incisos I e II do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 20, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 54; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 28, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55).

(..)Art. 174. Alternativamente, o contribuinte poderá optar pela apropriação dos créditos de que trata o inciso I do art. 173, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado, de forma imediata (Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, art. 4º).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput serão determinados mediante a aplicação dos percentuais referidos no art. 166 sobre o custo de aquisição do bem (Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, § 1º, inciso I, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, art. 4º).

Art. 175. As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o inciso II do art. 173, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, caput).

§ 1º Os créditos de que trata o caput serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, dos percentuais referidos no art. 166, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 1º).

§ 2º Para efeitos do disposto no § 1º, no custo de aquisição ou construção da edificação não se inclui o valor (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 2º):

I - de terrenos;

II - de mão de obra paga a pessoa física; e III - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições previstas no caput em decorrência de imunidade, não incidência, suspensão ou alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I do § 2º, o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 3º).

§ 4º Para efeitos do disposto nos incisos II e III do § 2º, os valores dos custos com mão de obra e com aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições deverão ser contabilizados em subcontas distintas (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 4º).

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos incorridos a partir de 1º de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 5º).

§ 6º Observado o disposto no § 5º, o direito ao desconto de crédito na forma do caput será aplicado a partir da data da conclusão da obra (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 6º).

§ 7º Na data da opção de que trata o caput, em relação aos bens nele referidos, parcialmente depreciados, as alíquotas de que trata o § 1º devem ser aplicadas sobre a parcela correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do seu valor residual.

§ 8º Considera-se efetuada a opção de que trata o caput, de forma irrevogável, com o recolhimento das contribuições apuradas na forma neles prescritas.

(...)Art. 177. Na base de cálculo dos créditos de que trata esta Subseção não podem ser computados os valores decorrentes da reavaliação de bens do ativo imobilizado (Lei nº 10.865, de 2004, art. 31, § 2º).

Art. 178. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado, referidos nesta Subseção, os valores de que tratam os incisos II a IV do art. 195 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 45; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 21, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43). 3 As despesas que a empresa pretende se creditar seriam de melhoria e automação da sua planta industrial.

Conforme legislação acima transcrita, tal dispêndio só se aplicaria sobre máquinas e equipamentos quando incorporados ao ativo imobilizado, e diretamente utilizado na produção de bens e serviços destinados à venda.

No caso, carecem de certeza e liquidez as informações prestadas. Quando se determina genericamente que as despesas se referem à planta industrial, devem ser informados quais são os equipamentos adquiridos e como cada um contribui na fabricação dos bens a serem comercializados. Também deve se determinar qual a taxa de depreciação aplicável à cada máquina e equipamento, quando

passível de crédito. Melhorias, consertos, retifica, e outros procedimentos aplicados sobre as máquinas e os equipamentos, a despeito de sua importância, não se enquadram nesse item.

Em se tratando de pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, como é o caso desses autos, cabe a empresa demonstrar cabalmente a certeza e liquidez do seu direito creditório. Visto que, apenas assim, poderia operacionalizar-se a compensação, nos termos do artigo 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Contudo, do ônus que lhe cabia, conforme legislação citada, a inconformada não se desincumbiu, deixando sem amparo factual sua alegação de direito de crédito contra a Fazenda Nacional.

Desse modo, não é possível aceitar o valor pleiteado nesse item.

(grifos não constam do original)

Assim como consignado no item anterior, no presente caso também se verifica a ausência de certeza e liquidez nas informações prestadas pela Recorrente, o que impede o reconhecimento do direito creditório pleiteado.

A mera afirmação genérica de que as despesas se referem a automação da planta industrial não se mostra suficiente para fins de comprovação, sendo indispensável a identificação precisa dos equipamentos adquiridos, com a demonstração individualizada de como cada bem contribui diretamente para o processo de fabricação dos produtos destinados à comercialização.

Do mesmo modo, quando se tratar de bens sujeitos à apropriação de crédito pela sistemática da depreciação, faz-se necessária a indicação da respectiva taxa de depreciação aplicável a cada máquina e equipamento, acompanhada da devida fundamentação e documentação comprobatória, não sendo possível o reconhecimento do crédito com base em informações genéricas ou insuficientemente demonstradas.

Portanto, mantenho a glosa.

4. PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA

No tocante ao pedido de diligência e perícia formulado pela Recorrente, entendo que não merece acolhimento, uma vez que os autos já contêm elementos suficientes para a formação do convencimento deste julgador e para a adequada solução da controvérsia.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas as despesas de armazenagem e operação portuária na aquisição de matéria prima importada devidamente comprovadas nos autos.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale