Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.726743/2012-53

Processo nº	10480.726743/2012-53
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-009.482 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de novembro de 2021
Recorrente	INDORAMA VENTURES POLIMEROS S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

INSUMOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DA ÁGUA. POSSIBILIDADE.

Com base no Art. 3.º da legislação correlata, é possível o creditamento sobre os dispêndios com insumos utilizados no tratamento de água utilizada no processo produtivo, desde que tenham partido do contribuinte e não da empresa da etapa antecessora.

PALLETS E DIVISÓRIAS DE PAPELÃO. POSSIBILIDADE.

Considerada a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final ea sua não reutilização, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre os dispêndios com Pallets e divisórias de papelão.

CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. CONSUMO. DEMANDA. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRAS.

Admite-se a apuração de créditos da Cofins com base na energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica e também admite-se a utilização de gás nas empilhadeiras, atendidas as demais exigências da legislação de regência.

PARTES E PEÇAS USADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Em que pese ser possível o creditamento sobre partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos, tal creditamento depende da

comprovação de sua utilização e da comprovação do modo de sua utilização, individualizadamente, de forma que seja possível concluir que tais partes e peças são realmente utilizadas nas atividades da empresa ou se são utilizadas em questões meramente administrativas ou oblíquas à atividade principal da empresa.

DESPESAS GERAIS COM ARMAZENAGEM E FRETE.

Seja na operação e venda ou seja em outras fases das atividades da empresa, de modo geral as despesas com armazenagem e frete permitem o aproveitamento de créditos dentro do regime não cumulativo de recolhimento das contribuições, conforme previsão do Art. 3.º, incisos IV e _____ da legislação correlata.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO E DE REGISTRO CONTÁBIL.

Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho, contudo, devem ser comprovados e devem possuir registro contábil.

DEVOLUÇÕES DE VENDAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Com fundamento no Art. 16 do Decreto 70.235/72, o contribuinte precisa juntar provas de suas alegações e as devoluções de venda precisam ser comprovadas por meios e por provas hábeis para tanto. Não comprovadas, não geram direito a crédito.

RATEIO PROPORCIONAL. COMPROVAÇÃO.

As divergências no cálculo do rateio proporcional precisam ser comprovadas pelo contribuinte, nos moldes do Art. 16 do Decreto 70.235/72.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência por ser absolutamente desnecessário para a solução do litígio.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇOS DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de operação portuária relacionados com mercadoria exportada, por ocorrerem após o encerramento do ciclo de produção, não se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, e também não estão abrangidos pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa por força do inciso II do art. 15 dessa mesma Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que não é possível definir esses serviços como armazenagem de mercadoria ou frete na operação de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento nato-digital

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para reverter as glosas relativas (i) às despesas com o tratamento/resfriamento de água utilizada na produção, (ii) às partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos constantes do laudo técnico apresentado, mas desde que devidamente comprovadas, excetuando-se aquelas que acarretarem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicadas e (iii) aos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção; II) por maioria de votos, para reverter as glosas referentes a créditos com (i) dispêndios com pallets e divisórias de papelão utilizados no transporte de mercadorias, (ii) gastos com aluguel, energia elétrica e manutenção apropriados extemporaneamente, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores, (iii) despesas gerais com armazenagem, frete e logística, salvo aquelas relacionadas à administração da empresa e aos escritórios comerciais e (iv) fretes relativos a produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Carlos Delson Santiago, que negavam provimento nesses itens; e III) por maioria de votos, para reverter as glosas relativas a créditos decorrentes de dispêndios com energia elétrica e gás consumidos em empilhadeiras, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Carlos Delson Santiago, que negavam provimento. Pelo voto de qualidade, negou-se provimento à reversão das glosas relativas a operações portuárias, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Márcio Robson Costa, sendo designado para redigir o voto vencedor quanto a esse item o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima – Relator

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 8787 em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/SP de fls. 8191 que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls. 7628, restando o crédito de Pis e Cofins não cumulativo glosado.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

Documento nato-digital

"Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito do PIS não cumulativo do 3º Trimestre de 2011, vinculado a receitas de exportação, no importe de R$ 689.705,90, formalizado por meio do PER/DCOMP nº 08114.00995.221111.1.1.08-2566, ao qual a interessada vinculou declaração de compensação.

Analisada a pretensão, o direito creditório foi parcialmente reconhecido, no montante de R$ 679.922,13, e a compensação foi homologada parcialmente, conforme o Despacho Decisório de fl. 7565. A fundamentação do reconhecimento parcial do crédito pleiteado encontra-se no Relatório de Fiscalização de fls. 7512/7550, cujo resumo apresentamos a seguir.

Inicialmente os Auditores-Fiscais informam que o procedimento fiscal foi realizado para análise dos créditos de PIS e Cofins não cumulativos apurados pela contribuinte no período de julho/2007 a dezembro/2011, informados nos respectivos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, cujos saldos credores trimestrais foram objeto dos pedidos de ressarcimento que relacionam em quadro demonstrativo, às fls. 01/03 do Relatório de Fiscalização, no qual informam, além dos números dos PER/DCOMP e datas de suas transmissões, os tributos e trimestres a que se referem, os valores pleiteados e os processos administrativos em que são tratados.

Apresentam então informações gerais sobre a contribuinte, como capital social, objeto, gestão e existência de uma filial. A seguir, descrevem o procedimento fiscal informando sobre as intimações feitas à contribuinte e suas respostas, esclarecimentos e documentos apresentados, bem como sobre visita efetuada "ao estabelecimento industrial da empresa a fim de conhecer o processo produtivo e de verificar a aplicação, ou não, na produção de 66 (sessenta e seis) itens adquiridos pela empresa e previamente selecionados, por amostragem", visita esta realizada "na presença de uma das procuradoras da empresa e do Engenheiro de Produção/Operação".

Passam então à "ANÁLISE DOS CRÉDITOS", esclarecendo inicialmente que a consistência dos valores dos créditos informados nos Pedidos de Ressarcimento e nos DACON foi analisada tanto no aspecto quantitativo, mediante "cruzamento com os valores constantes nos arquivos digitais das notas fiscais SINTEGRA/SEF, da contabilidade da empresa e da memória de cálculo", quanto no aspecto qualitativo, "observando as permissões e vedações existentes na legislação tributária que trata do aproveitamento dos créditos das contribuições decorrentes do ramo de atividade da empresa fiscalizada". Acrescentam que no período analisado a contribuinte apurou créditos de PIS e Cofins calculados sobre os custos, despesas e encargos a seguir relacionados:"

• Bens para Revenda;

• Bens Utilizados como Insumos;

• Serviços Utilizados como Insumos;

• Despesas de Energia Elétrica;

• Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica;

• Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda;

• Despesas de Contraprestação de Arrendamento mercantil;

• Sobre Bens do Ativo Imobilizado com base nos Encargos de Depreciação;

• Sobre Bens do Ativo Imobilizado com base no Valor de Aquisição ou de Construção;

• Devolução de Vendas;

• Outras Operações com Direito a Crédito;

Documento nato-digital

• Crédito sobre Importações.

Iniciam a seguir um tópico intitulado "CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS INFORMADOS NOS DACON'S", no qual informam (destaques no original):

Os valores dos custos, despesas e encargos informados nos DACON's referentes ao período de 07/2007 a 12/2011, que serviram de base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos apurados pelo contribuinte, foram confrontados com os valores constantes nos arquivos digitais das notas fiscais SINTEGRA/SEF, da contabilidade e da memória de cálculo apresentados pela pessoa jurídica. O resultado do confronto está demonstrado no ANEXO I - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS.

No ANEXO I, o saldo de crédito a transportar vinculado à RNTMI (Receita Não Tributada no Mercado Interno) e à RE (Receita de Exportação) apurado pela Fiscalização é transposto para o mês seguinte, com a mesma natureza, ou seja, RNTMI e RE, desde que dentro do mesmo trimestre. Quando da mudança de trimestre, os referidos saldos são transpostos para a coluna RTMI, uma vez que os saldos de créditos vinculados à RNTMI e à RE objeto de PER não devem compor os saldos desta natureza nos trimestres subsequentes.

No ANEXO I, os valores constantes da sub coluna "Total" da coluna "Valor Autorizado pela Fiscalização" foram limitados àqueles informados na coluna "Valor Total informado no DACON".

Os valores constantes do Anexo I são provenientes de cada um dos ANEXOS elaborados pela Fiscalização de acordo com cada rubrica, a saber:

ANEXO II - BENS PARA REVENDA;

ANEXO III - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

ANEXO IV - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

ANEXO V - DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA;

ANEXO VI - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA;

ANEXO VII - DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA;

ANEXO VIII - DESPESAS DE CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL;

ANEXO IX - CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO;

ANEXO X - CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO;

ANEXO XI - DEVOLUÇÕES DE VENDAS;

ANEXO XII - RATEIO PROPORCIONAL COM BASE NA RECEITA BRUTA.

Além destes anexos existem também os seguintes:

ANEXO XIII - relaciona fotos coletadas na web de alguns itens glosados constantes no ANEXO III (D);

ANEXO XIV - lista fotos de alguns itens pesquisados na web e relacionados no ANEXO X (A);

ANEXO XV - demonstra as receitas de vendas tributadas à alíquota zero

Documento nato-digital

informadas pelo contribuinte;

ANEXO XVI - discrimina os pagamentos de PIS/Importação;

ANEXO XVII - relaciona os pagamentos de COFINS/Importação;

ANEXO XVIII - planilha fornecida pelo contribuinte relacionando as operações que compõem a rubrica OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO do DACON de janeiro/2008.

Passemos agora a analisar o crédito de cada uma das Rubricas/DACON Informam que os "BENS PARA REVENDA" estão discriminados no ANEXO II, e ainda que, em relação a estes, não houve glosa, "uma vez que os valores informados nos DACON's foram confirmados pelos arquivos digitais de notas fiscais SINTEGRA/SEF e memória de cálculo".

No tocante aos "BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS", informam que "a análise desta rubrica foi composta pelos ANEXOS III, III (A). III (B), III (C) e III (D)", e esclarecem:

O ANEXO III discrimina todas as aquisições geradoras de créditos de Bens Utilizados como Insumos autorizados pela Fiscalização e é a soma dos ANEXOS III (A) e III (B).

O ANEXO III (A) computa os valores dos Bens Utilizados como Insumos, propriamente ditos, adquiridos no mercado interno.

O ANEXO III (B) lista os bens adquiridos para manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação do produto vendido.

O ANEXO III (C) discrimina as glosas efetuadas pela Fiscalização sobre as aquisições relacionadas na memória de cálculo apresentada pela empresa a título de bens utilizados como insumos.

O ANEXO III (D) relaciona as glosas efetuadas nas aquisições de bens relacionadas na memória de cálculo apresentada pela empresa a titulo de partes e peças usadas na manutenção de máquinas e equipamentos.

Assim, os ANEXOS III (A) e III (C) se referem às aquisições listadas na memória de cálculo da empresa correspondentes aos Bens Utilizados como Insumos, propriamente ditos, adquiridos no mercado interno, sendo que o III (A) contém os valores autorizados pela Fiscalização enquanto que o III (C) contém as glosas.

De igual forma, os ANEXOS III (B) e III (D) correspondem às aquisições de partes e peças para manutenção das máquinas existentes na memória de cálculo do contribuinte, sendo que o III (B) contém os valores autorizados pela Fiscalização enquanto que o III (D) contém as glosas.

O ANEXO III = ANEXO III (A) + ANEXO III (B).

O ANEXO III já está líquido das glosas dos ANEXOS III (C) e III (D).

O ANEXO XIII demonstra a pesquisa realizada na web contendo fotos de alguns itens glosados constantes no ANEXO III (D).

Acrescentam que nesta "Rubrica/DACON" a contribuinte alocou créditos que deveriam ter sido alocados em outra rubrica, pois inseriu na linha 2 do Dacon valores correspondentes a serviços de industrialização de PTA importado sob CFOP 2125 adquiridos nos meses de setembro a dezembro de 2007, operações geradoras de créditos que deveriam ser alocadas na linha 3 do DACON. Todavia, esclarecem, "como são operações sujeitas a crédito, elas foram consideradas pela fiscalização". Dizem ainda que:

• durante a visita técnica a Fiscalização foi inicialmente informada que os itens 28 (hipoclorito de sódio 12%), 29 (kurilex L-109), 30 (kurita OXH - 109), 39 (nalco 500104.25 L), 40 (nalco 3DT 187.11L) e 41 (nalco 73202) eram utilizados no processo produtivo; entretanto, constatou-se que na verdade são utilizados "no tratamento da água para resfriamento ou no tratamento da água da ETA (Estação de tratamento de Água)";

Documento nato-digital

• foi considerada como insumo a água bruta adquirida de pessoa jurídica e utilizada no processo produtivo, mas não foram assim considerados os produtos adquiridos para seu tratamento, uma vez que estes não são insumos do produto produzido, mas sim da água tratada, ou seja, são insumos do insumo; assim, não foi concedido crédito sobre as aquisições de produtos para tratamento da água, posto que não há previsão legal para créditos calculados sobre as aquisições de insumo do insumo; também não foram considerados como insumos os produtos utilizados para tratamento da água "proveniente de efluente (a que é gerada após o processo produtivo) ainda que posteriormente seja utilizada para resfriamento";

• também foram consideradas na apuração dos créditos as partes e peças de reposição de máquinas utilizadas no processo produtivo adquiridas de pessoas jurídicas e não incluídas no imobilizado; porém, "não geram direito a crédito os materiais de limpeza de máquinas e equipamentos";

• neste ponto "constam os bens adquiridos para serem utilizados como insumos sujeitos a crédito" tendo sido excluídos "os bens, partes e peças adquiridos para o imobilizado ou para máquinas e equipamentos não empregados diretamente na produção, os bens para uso e consumo e os bens para serem utilizados como insumo indireto (insumo do insumo)"; para a análise dos bens a serem considerados como insumos, "além da amostra de Bens Insumos composta por 66 itens com as informações prestadas pelo Engenheiro Industrial da empresa, foi feita ampla pesquisa na web de diversos itens, com relação à aplicação/utilização da grande maioria dos produtos adquiridos constantes das notas fiscais de entrada";

• para a elaboração do ANEXO III foram excluídos dos arquivos digitais de notas fiscais e da memória de cálculo apresentada pela contribuinte diversos produtos e mercadorias adquiridos para manutenção e "vinculados às seguintes áreas da empresa (centros de custo) por não se enquadrarem como insumos: Controle de Qualidade, Laboratório, ETA (Estação de Tratamento de Água), Energia Distribuída, Escritórios e Edificações, Expedição, Gerência de produção, Logística, Manutenção e Laboratório (por não haver segregação), Tratamento de Efluentes e Setor de Utilidades";

• após efetuada a glosa por área da empresa, também foram glosados bens adquiridos e vinculados a outros centros de custos tendo em vista que tais bens, por sua descrição e devido a sua natureza, não se enquadram no conceito de insumo estatuído no art. 8º, § 4º da Instrução Normativa SRF, nº 404, de 12/03/2004, qual seja a matériaprima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; as descrições de alguns dos itens glosados neste ponto constam da relação apresentada "a título exemplificativo (devido à grande quantidade)", a seguir reproduzida:

disco de desbaste norton 7; grampo para cabo aço 1/4" galvaniz; impresso notificação de ocorrências; lamina serra rs1218 300mm 12; luva pcv 1" tigre; disjuntor; pilha alcalina de 1,5v zpl (grande); trincha tigre de 1.1/2" (pincel); terminal pré-isolado fr2479 1,10/2,6; adesivo instantâneo super bonde 20g; adesivo plástico para pvc tigre 75g; alarme audiovisual 120/220; arame galvanizado 18; bateria alcalina retangular 9v; bateria lithium 3,6v rieter 6020361 tag; broca helicoidal aço rápido (de diversos diâmetros); cabos; cadeados; cantoneiras; chaves comutadoras; chaves seletoras; chave fim de curso; cola araldite de secagem rápida; cordão de borracha viton; desengraxante biodeg. natural blue; escova de aço com cabo madeira; ficha de liberação de serviço em altura; fita adesiva dupla face 3m; fusivel; lampada fluorescente; lampada halogena; lampada vapor de mercúrio; lanterna profis spot; lixa; lona plastica amarela; luva ; macacão; marcador industrial de diversas cores; massa durepox; materiais diversos; material de escritorio; plug pial 2p+t; pó de serra; porta lampada; protetor facial; reator para lampada; rebolo de esmeril; rele fotoelétrico tensão; removedor de juntas spray; scoth brite (fibra de limpeza uso geral), pallets.

Documento nato-digital

Encerram este ponto mencionado as soluções de divergência nº 15, de 30/05/2008, e nº 43, de 07/11/2008, da Coordenação Geral de Tributação – Cosit, cujas conclusões entendem estar em conformidade com as glosas efetuadas.

Iniciam a análise dos créditos relativos aos "SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS" informando que a contribuinte incluiu nesta rubrica operações geradoras de crédito das rubricas de armazenagem e frete, as quais, embora incluídas indevidamente nesta linha do Dacon, não foram glosadas, por terem os Auditores-Fiscais constatado que foi apenas um erro na alocação na linha adequada do DACON, erro este que não pode, por si só, "tolher o direito ao crédito". Informam então que "a análise desta rubrica acarretou a elaboração dos ANEXOS IV, IV (A), IV (B). IV (C) e IV (D)", os quais passam a descrever:

O ANEXO IV (D) discrimina os créditos autorizados pela Fiscalização alocados na rubrica/DACON Serviços Utilizados como Insumos e é a soma dos ANEXOS IV (A) e IV (B).

O ANEXO IV (A) abrange os serviços, armazenagens e fretes adquiridos e alocados nesta rubrica.

O ANEXO IV (B) relaciona os serviços adquiridos para manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação dos produtos vendidos.

O ANEXO IV (C) demonstra as glosas efetuadas na aquisição de serviços, armazenagem e frete relacionados na memória de cálculo da empresa.

O ANEXO IV (D) corresponde às glosas efetuadas na memória de cálculo apresentada pela empresa a título de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação dos produtos vendidos.

Acrescentam que:

• também foram consideradas algumas aquisições de bens utilizados como insumos que a empresa "alocou na linha errada do DACON, ou seja, ao invés de alocar na linha 02 alocou na linha 03";

• os valores relativos a serviços de armazenagem e frete nas operações de venda indevidamente alocados nesta linha do Dacon, embora incluídos na linha incorreta, foram consideradas como operações sujeitas a crédito; também foram considerados como geradores de créditos os serviços de manutenção e montagem de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda;

• porém, "não geram crédito operações de armazenagem e frete de bens importados cuja sistemática de crédito é regida pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004 e aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação, conforme § 1º deste dispositivo legal";

• também foram glosados "serviços de movimentação interna por não se tratar de frete na aquisição de insumo ou na venda do produto"; ainda, "pallets não se enquadram no conceito de insumo estabelecido na IN SRF 404/2004".

Prosseguem (destaque no original): Não foram consideradas operações com descrição genérica do bem ou serviço adquirido tanto para serem utilizados como insumos propriamente ditos ou aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos empregados na fabricação do produto destinado à venda. Em relação às operações sem descrição listadas na memória de cálculo, a Fiscalização considerou aquelas nas quais foi possível obter tais descrições nos arquivos digitais de notas fiscais SINTEGRA/SEF a partir do cruzamento de tabelas.

Exemplificativamente citamos alguns itens glosados cujas descrições extraídas da memória de cálculo são:

Documento nato-digital

serv.:frete rod. pta importado; serv. warehouse para pta importado; serv.: moviment. meg importado; serviços movimentação; servicos de logistica interna; água potável comprada; serv.: operacoes de logistica; serviços estoque; pallet padrão expedição; serv.:armazenagem adicional pta importado; serv.: frete rodoviario deg importad; nalco 73202; nalco 500185.11 – dispersante; lona plastica com ilhoses p/ fixacao, cor:amarela; kurilex l-109; pallet padrão p/ armazenagem e expedição; pallets fumigados; gas liquefeito - uso empilhadeiras; divisoria de papelao de 1200 x 1100 mm; hipoclorito de sodio 12%; fretes diversos; lona plastica transparente dimensao 8 x; frete pallets packless; frete (remoção de ctn vazios); serv. de cópia e reproduções; serv. de manut. sistema de seguranca; lavagem de containers, remoção de casa de abelha.

Sobre os créditos relativos a "DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA", informam que sua apuração está demonstrada no ANEXO V. Informam ainda que a contribuinte incluiu nesta rubrica, incorretamente, valores correspondentes à "aquisição de água bruta utilizada no processo produtivo", os quais, todavia, não foram glosados, uma vez que "a aquisição de água bruta utilizada no processo produtivo gera crédito não importando a linha/DACON que esteja".

Tratam então das "DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA". Informam que os valores "apurados/autorizados pela Fiscalização" estão discriminados no ANEXO VI; que também nesta rubrica a contribuinte alocou incorretamente operações de outras rubricas do Dacon, "como por exemplo de arrendamento mercantil e leasing (que seria na linha 08 e não 06)", cujos valores não foram glosados, por serem operações que dão direito a créditos. Porém, foram glosados os valores relativos a "aquisição de serviços cuja descrição foi serviços diversos e serviços de cópias e reproduções, de acordo com o ANEXO VI (A)".

Sobre os créditos relativos às "DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA", informam que os valores autorizados pela Fiscalizção estão relacionados no ANEXO VII e os valores glosados, que tinham sido inseridos na memória de cálculo apresentada pela contribuinte mas não foram aceitos pela Fiscalização, estão relacionados no ANEXO VII (A). Esclarecem que "não geram direito a crédito o frete e a armazenagem de bem importado, movimentação interna, produto para tratamento da água, consoante diversas decisões da Receita Federal do Brasil (RFB)", e apresentam "como exemplo de glosas" a relação de "descrições da memória de cálculo da empresa" a seguir reproduzida:

serv.:frete rod. pta importado; serv. frete interno transf. resina; divisoria de papelao de 1200 x 1100 mm modelo k3m3k3/c; sulfato de aluminio isento de ferro; nalco 3dt 187.11l; lona plastica com ilhoses p/ fixacao, cor:amarela; kurita oxh-109; fretes transporte diversos; serv.: armazenagem para pta importado; serv.: moviment. meg importado; serv.: tancagem deg import; serv.: frete rodoviario deg importad; serv.: warehouse para pta importado; nalco 73202; nalco 500185.11 – dispersante; nalco 500104.25l; nalco 1336.11l; lona plastica com ilhoses p/ fixacao, cor:amarela.

Quanto aos créditos relativos a "DESPESAS DE CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL", informam que estão no ANEXO VIII "os valores autorizados pela fiscalização", que também nesta rubrica (linha 08 do Dacon) a contribuinte "alocou operações que deveriam ter sido alocadas em outra linha, no caso na linha 07, pois se trata de despesas de armazenagem", as quais, todavia, como nos demais casos em isto ocorreu, não foram glosadas, por serem operações passíveis de crédito.

Em que pese o erro na alocação da rubrica, foram consideradas tais operações porque são passíveis de crédito.

No tocante aos "ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO", esclarecem:

Documento nato-digital

A empresa utilizou esta rubrica para calcular o crédito sobre a depreciação das construções através das seguintes contas até junho/2009: 33207101 – Deprec Construções e 33207155 - Depr. De Construções Interco - CTX BRA. A partir de julho/2009 a conta utilizada pela empresa para o registro da depreciação das construções foi a de nº 2111020 - Deprec Acum de Construções Industriais.

O ANEXO IX abrange os valores mensais apurados pela Fiscalização bem como respectivas glosas em relação aos DACON's.

Quanto aos "CRÉDITOS SOBRE BENS DO IMOBILIZADO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO", dizem que:

• opcionalmente ao crédito com base nos encargos de depreciação, a contribuinte poderá calcular o crédito "de que trata o inciso III do § 1º do art. 3º" com base no valor de aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao imobilizado aplicando-se as alíquotas do PIS e da COFINS sobre o valor correspondente a 1/48 (um, quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem;

• o crédito em questão se refere aos incisos VI e VII do caput dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; o inciso VI, por seu turno, "se refere às máquinas e equipamentos incorporados ao imobilizado adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda"; o mesmo foi estabelecido pelo "art. 1º juntamente com os §§ 1º e 2º da Instrução Normativa SRF nº 457/2004 no caso dos bens adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda"; referida instrução normativa dispõe ainda que. "pode o contribuinte calcular créditos com base no valor de aquisição dos bens destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente mediante a aplicação das alíquotas do PIS e da COFINS sobre 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor de aquisição dos bens relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004. e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004. conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004";

• para apuração de créditos de PIS e Cofins não é suficiente que as máquinas ou equipamentos sejam integradas ao ativo imobilizado e estejam relacionados nos Decretos anteriormente citados; é indispensável que sejam utilizados na produção de bens destinados à venda; assim, não englobam assim os equipamentos para laboratório ou para controle de qualidade, nem os portáteis utilizados pelo setor de manutenção da empresa, usados que são no diagnóstico e prevenção de defeitos elétricos, eletrônicos, mecânicos, hidráulicos ou de outra natureza; embora sejam utilizados nas manutenções corretivas, preventivas e preditivas empresa para supervisão, controle e diagnóstico do funcionamento das máquinas e equipamentos, são equipamentos portáteis que não estão interligados ou acoplados às máquinas e equipamentos do sistema produtivo, não participando, assim, do processo de produção; alguns desses equipamentos são também utilizados na manutenção predial em áreas alheias à produção.

Registram que os valores apurados pela Fiscalização estão demonstrados no ANEXO X, as glosas efetuadas em relação aos itens constantes da memória de cálculoapresentada pela contribuinte estão relacionadas no ANEXO X (A), e o "ANEXO XIV relaciona a pesquisa efetuada na web com fotos dos equipamentos glosados constantes do ANEXO X (A)". Informam que também nesta rubrica a contribuinte alocou operações sujeitas a crédito que deveriam ter sido alocadas em outras linhas do Dacon, "como, por exemplo, em Bens Utilizados como Insumos, Serviços Utilizados como Insumos, Aluguel de Máquinas e Equipamentos", que não foram glosadas, por serem operações aptas a gerar créditos. Também neste ponto apresentam lista exemplificativa de "descrições existentes na memória de cálculo da empresa" correspondentes a itens que foram glosados, a seguir reproduzida:

Documento nato-digital

"alicate amperimetro digital 'fluke'; alicate multimetro digital 'fluke'; aluguel de caminhoes tipo cacamba basculante; aluguel de uma empilhadeira cap. 1 5 ton.; analisador de vibracao 'skf' mod cmva65; balanca analitica digital 'gehaka' mod; armario porta ferramentas 'gedore'; balanca analitica digital 'gehaka' mod; balanca analitica digital 'mettler; balanca rodoviaria digital 'toledo' mod; balanca rodoviaria eletronica digital 't; bancada de teste 'ecil' mat. aco carbono; bancada para laboratorio; barco de aluminio com remos para o biolac; bob cat; bomba centr. de incendio "mark grundfos"; cacamba mat. aco carbono peso 92kg; cadinhos de aluminio (base) hermeticos dsc cx c; carrinho para transportar disjuntor; carrinho plataforma estrutura aco carbon; carro simples para troca de bateria; central de alarme de incendio digital ; central de alarme e deteccao de incendio kidde f; central de ar condicionado 'hitachi'; chuveiro e lava olhos de emergencia 'yan; colorimetro digital; copos descartaveis para parada; cortina de ar 'kenkyo' mod adc2hd; detector de gas digital 'biosystems' mo; empilhadeira elétrica; empilhadeira glp; endoscopio portatil 'skf' mod tmes-1; esmeril de bancada 'motomil'; espectrofotometro digital 'hach'; estetoscopio portatil 'skf' mod tmst-2; estroboscopio portatil 'skf' mod tmrs-1; furadeira de bancada 'schulz'; instalações para o refeitorio; jardineiras para saneamento modelo: cap seg; locacao de 20 jogos de mesas com cadeiras; macacoes tyvek branco 1422a c capuz; mascaras semi facial 'moldex' e filtros quimicos; material extra de limpeza para o periodo da parada; microscopio binocular 'oleman'; multimetro digital 'fluke' mod 179; oximetro digital; paleteira hidraulica 'still'; pás plasticas p/uso do bacon; proveta 50ml e 100 ml graduada pyrex gravacao em e; raspador de lodo mat. aco inox tipo; rodos de borracha e vassouroes; serra tico-tico profissional 'bosch' mo; serviço de tratamento de efluentes; torqueadeira pneumatica portatil 'enerpa; unif. itens administracao; unif. itens e.t.a.; unif. itens expedição; unif. itens geral do projeto; unif. itens informática; unif. itens laboratório".

Acrescentam:

• na memória de cálculo desta rubrica a contribuinte incluiu operações constantes de um arquivo digital denominado CONTROLE MENSAL CONTR. TECNOLOGIA, que contém operações referentes a contratos de serviços de engenharia e de assistência técnica fechados/celebrados em 23/01/2006, 15/05/2006 e 21/09/2006 com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, em relação aos quais "as planilhas apresentadas pelo contribuinte não discriminam as operações, ou seja, não discriminam, por exemplo, se os serviços são de engenharia civil (construção da fábrica), elétrica, mecânica, hidráulica, hidrosanitária, telefonia, projeto, do prédio ou montagem de máquina e equipamento utilizado no processo produtivo ou ainda de outra natureza"; referidas planilhas "também não discriminam a que máquinas, equipamentos ou instalações se referem o serviço de assistência técnica", dizendo apenas de forma "genérica: serviços de engenharia e de assistência técnica";

• em relação às importações de serviços ou mercadorias sujeitas ao pagamento do PIS/importação e COFINS/importação pode a contribuinte, após seu efetivo pagamento, creditar-se dos valores pagos se as operações se enquadrarem no art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004; entre as operações que dão direito a créditos estão os serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não sendo este o caso; operações descritas genericamente como "serviços de engenharia e de assistência técnica" não geram direito a crédito.

Prosseguem:

Outro aspecto a destacar é que não há previsão legal para ativação de serviços cujo crédito se dê na forma do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (1/48 avos do valor de aquisição) combinado com o inciso III do § 1º e do inciso VI do art. 3º da mesma lei. Este dispositivo legal se refere à aquisição de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda.

Além disso, verifica-se que nos DACON's de janeiro/2006 a setembro/2006 a empresa não estava em operação industrial, tendo apenas adquirido bens para revenda em maio/2006 conforme os correspondentes DACON's. Logo o serviço de assistência técnica não foram aplicados às máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens

Documento nato-digital

destinados à venda, pois o contribuinte realizou apenas operação de revenda de mercadorias.

A seguir, tratando de "DEVOLUÇÕES DE VENDAS", mencionam a base legal dos créditos, e informam que os valores autorizados pela Fiscalização estão discriminados no ANEXO XI.

Quanto às "OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO", assim se manifestam:

Em resposta ao TIF datado de 21/06/2012 a empresa respondeu que o valor alocado nesta rubrica em agosto/2009, na verdade, se refere a devolução de vendas. Respondeu também que o valor alocado em janeiro/2008 refere-se a outros valores tais como aluguéis, energia e manutenção e apresentou planilha discriminando operações que se referem aos anos de 2005, 2006 e 2007, logo não foram consideradas. A planilha/memória de cálculo fornecida pelo sujeito passivo referente a tais operações encontra-se no ANEXO XVIII.

Em relação ao "CRÉDITO IMPORTAÇÃO", informam que "não foram encontrados valores sujeitos a glosa", e ainda que os pagamentos do PIS/Importação e os da Cofins/Importação estão relacionados, respectivamente, no ANEXO XVI e no ANEXO XVII.

A seguir, em tópico intitulado "MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DO CRÉDITO (RATEIO PROPORCIONAL)", procedem à vinculação dos créditos apurados às receitas auferidas pela contribuinte. Iniciam observando que os créditos de PIS e Cofins não cumulativos vinculados à receita tributada no mercado interno somente podem ser utilizados para dedução dos valores das contribuições devidas, enquanto os créditos vinculados à receita de exportação e os vinculados à receita não tributada no mercado interno podem também ser utilizados para compensação ou ressarcimento. Acrescentam que "os três tipos de crédito foram calculados através da proporção das respectivas receitas brutas (MI, NTMI e ME) em relação à receita bruta total de vendas, conforme opção irretratável do contribuinte em seus DACONs". Dizem ainda que:

• nos DACONs de julho/2007 a junho/2009 constam receitas tributadas à alíquota zero não decorrentes de vendas; contudo, apenas as receitas de vendas sujeitas à aliquota zero devem entrar no cômputo do rateio; assim, "foram expurgadas do total das receitas sujeitas à alíquota zero informadas nos referidos DACON's as receitas não decorrentes de vendas, como por exemplo as receitas financeiras, conforme discriminação das receitas apresentadas pela empresa, discriminadas no ANEXO XV";

• segundo o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, aliquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações; assim, apenas as operações de VENDAS com estes benefícios fiscais efetuadas no mercado interno é que geram direito a crédito passível de ressarcimento, conforme o referido dispositivo legal combinado com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005; portanto "outras receitas sujeitas à alíquota zero, como é o caso das receitas financeiras não geram direito a crédito".

Esclarecem que "os valores dos subtotais mensais calculados nos ANEXOS II a XI foram transportados para a sub coluna 'Total' da coluna 'Valor Autorizado p/ Fiscalização'". Acrescentam que, "com base nos percentuais de rateio do ANEXO XII, o valor total autorizado pela Fiscalização foi rateado nas sub colunas RTMI (MI), RNTMI (NTMI) e Rec Exp. (ME)". Informam ainda que "o ANEXO XII – RATEIO PROPORCIONAL COM BASE NA RECEITA BRUTA discrimina a apuração de cada um dos percentuais mensais", e que no ANEXO XV as receitas de vendas tributadas à alíquota zero estão segregadas das demais receitas sujeitas à alíquota zero.

Finalizando este ponto, registram que no período de julho de 2007 a junho de 2009, no cálculo dos percentuais de rateio, "o contribuinte considerou a base de cálculo tributável total ao invés de considerar a receita bruta total como determina a legislação", o que não ocorreu mais a partir de julho/2009. Assim, no período de julho/2007 a junho/2009, os

Documento nato-digital

percentuais de rateio encontrados pela Fiscalização divergem dos utilizados pela contribuinte.

A seguir, em tópico denominado "JURISPRUDÊNCIA", transcrevem farta jurisprudência administrativa acerca das matérias abordadas no Relatório de Fiscalização.

Trazem então a "CONCLUSÃO" de seu Relatório, na qual registram que "os créditos apurados/autorizados pela Fiscalização são os constantes do Anexo I – Demonstrativo de Apuração dos Créditos do PIS e COFINS Não-Cumulativos", e apresentam "o confronto entre os valores de créditos autorizados pela Fiscalização e os valores solicitados nos Pedidos de Ressarcimento e as respectivas glosas" em quadro demonstrativo (fls. 37/39 do Relatório de Fiscalização) no qual informam os números dos PER/DCOMP e dos respectivos processos administrativos, tributos e trimestres a que se referem os pedidos, valores dos créditos pleiteados, valores dos créditos autorizados pela fiscalização, e valores das glosas.

Concluem:

Todos os Termos de Intimação Fiscal e respostas do sujeito passivo, este RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, cada um dos Anexos utilizados na apuração dos créditos bem como todos os documentos inerentes à analise dos Pedidos de Ressarcimento (PERs) de 2007 a 2011 encontram-se em cada um dos respectivos processos administrativos fiscais digitais enumerados nos Quadros 1 e 2.

Fica resguardado o direito da Fazenda Nacional realizar verificações posteriores no sujeito passivo fiscalizado, mediante a execução de programas relacionados, ou não, ao presente, em decorrência de fatos e circunstâncias não conhecidas nesta oportunidade.

E, para constar e surtir os efeitos legais foi lavrado o presente Relatório assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil em duas vias de igual teor e forma.

Posteriormente, os Auditores-Fiscais juntaram aos autos o documento intitulado "RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO – ERRATA" (fls. 7612/7613), no qual assim se manifestam (os destaques são do original):

O Quadro 2 constante das pgs. 37 a 39 do RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO datado de 29/08/2012 tem os valores de Crédito Autoriz p/ Fiscaliz e de Glosas, dos PER's abaixo listados, alterados conforme discriminados. Tal alteração ocorreu devido a erro no transporte dos referidos valores do ANEXO I para o Quadro 2.

Assim, devem ser considerados os valores de créditos autorizados e de glosas abaixo destacados, correspondentes aos respectivos PER's e processos vinculados, os quais corrigem aqueles constantes no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO datado de 29/08/2012.

Quadro 2: PER's - Valor Solicitado x Valor Autorizado x Glosas

Pedido de Ressarcimento	Processo Vinculado	Tipo do crédito	Período	Crédito Solicitado	*Crédito Autorizado*	Crédito Glosado
39870.56529.221107.1.5.10-9423	10480.720436/2010-05	PIS MI	3º trim 2007	498.128,35	***371.770,37***	126.357,98
42548.24431.221107.1.5.11-5166	10480.720434/2010-16	COFINS MI	3º trim 2007	2.294.409,32	***1.712.396,75***	582.012,57
29687.05696.250309.1.1.08-0422	10480.720466/2010-11	PIS ME	3º trim 2008	39.819,50	***37.577,81***	2.241,69
29480.30689.240510.1.5.09-5366	10480.720464/2010-14	COFINS ME	3º trim 2008	305.112,40	***289.184,09***	15.928,31
42442.88157.250309.1.1.08-5738	10480.720469/2010-47	PIS ME	4º trim 2008	194.582,70	***183.771,26***	10.811,44
07963.71657.250809.1.5.09-4969	10480.720467/2010-58	COFINS ME	4º trim 2008	896.259,70	***846.461,57***	49.798,13
34279.03731.241210.1.1.10-5883	10480.726776/2012-01	PIS MI	2º trim 2010	1.226.886,97	***1.056.676,59***	170.210,38
33144.08424.290811.1.5.11-4791	10480.726800/2012-02	COFINS MI	2º trim 2010	5.651.115,79	***4.867.116,32***	783.999,47
03355.79025.250711.1.5.09-2800	10480.726852/2012-71	COFINS ME	2º trim 2011	294.662,02	***292.650,42***	2.011,60
40643.19850.250711.1.5.11-7460	10480.726848/2012-11	COFINS MI	2º trim 2011	3.507.025,74	***3.506.460,94***	564,80
22754.24292.250711.1.5.08-1815	10480.726750/2012-55	PIS ME	2º trim 2011	63.972,68	***63.535,95***	436,73
39661.42093.250711.1.5.10-0770	10480.726779/2012-37	PIS MI	2º trim 2011	761.393,73	***761.271,11***	122,62

Fonte: Sistema da RFB (PER/DCOMP) e Anexo I

Ressalte-se que em relação aos demais PER's e processos vinculados, constantes do RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO datado de 29/08/2012 os valores permanecem os mesmos.

E, para constar e surtir os efeitos legais foi lavrada a presente errata assinada pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil em duas vias de igual teor e forma.

Cientificada em 01/10/2012, conforme fl. 7624, no dia 31/10/2012 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 7628/7656.

Após breve introdução esclarece que todos os itens glosados serão analisados de forma individualizada, "seguindo-se a metodologia exemplificativa adotada pela fiscalização". Acrescenta ter a fiscalização se equivocado em suas conclusões no tocante aos custos, despesas e encargos passíveis de gerarem créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins em razão do desconhecimento de seu processo produtivo, o qual "possui características próprias e altamente complexas que demanda, para o seu perfeito entendimento, além de uma capacitação específica, também uma participação ativa e rotineira na fábrica".

Observa que o conceito de insumo para fins de apuração dos créditos autorizados nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não foi explicitado por estas leis, e tais conceitos foram então estabelecidos por meio de instruções normativas que o teriam equiparado ao conceito adotado pela legislação do IPI.

Por meio destas Instruções Normativas a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB teria excluído do direito ao crédito diversos insumos essenciais à atividade industrial e, assim, teria extrapolado o limite de sua competência, "fixando indevidamente uma interpretação restritiva ao vocábulo em questão, para equiparar o seu conceito exclusivamente a aquele previsto da legislação do IPI". Salienta que, entretanto, "a jurisprudência mais recente sobre o tema tem derrubado categoricamente tal interpretação". Colaciona jurisprudência do CARF e prossegue dizendo que:

• a lista "do que deve ser aceito como crédito" constante das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não é taxativa;

• não existe norma legal que determine a aplicação subsidiária da legislação do IPI para as questões relacionadas à não cumulatividade do PIS e da Cofins;

• pela natureza distinta dos tributos, os princípios e conceitos do IPI não poderiam ser aplicados à Cofins e à Contribuição para o PIS;

• e também, "considerando que cada setor possui suas peculiaridades, toma-se necessário um estudo detalhado para se concluir, caso a caso, se o insumo é ou não essencial a determinado processo produtivo".

Conclui:

6. Volvendo para o caso sob análise, resta evidente da leitura do RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, que a glosa feita pela autoridade fiscalizadora, além de equivocada, porque pautada em normas e decisões ilegalmente restritivas de direitos e já superadas pela mais recente jurisprudência administrativa e judicial sobre o assunto, no mais, em muitas oportunidades, até em hipótese de dúvidas, se deu por presunção, assim, invertendo o ônus da prova para a M&G POLÍMEROS. Isto, é claro, porque em não possuindo a vivência do dia-a-dia do estabelecimento fabril, acabou por tirar conclusões equivocadas sobre o tema.

É o caso, por exemplo, de situações onde, assumidamente a fiscalização não considerou "operações com descrição genérica do bem ou serviço", ao invés de investigar a que serviam tais operações, ou, ainda, ponderou que os equipamentos analisados "podem, inclusive, serem utilizados na manutenção predial em áreas alheias à produção" (cf. fls. 14/18 do RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO).

Com vistas à contestação específica das glosas efetuadas pela fiscalização, observa que:

Documento nato-digital

• todos os produtos glosados pela fiscalização fazem parte do seu processo produtivo e, portanto, deveriam ser aceitos como insumos, "conforme poderá comprovar a perícia ao final requerida";

• contudo, com a finalidade única de se resguardar de eventual arguição de não enfrentamento de todas as glosas, passa "a contraditar expressamente cada uma das rubricas, servindo-se, para tanto, do mesmo método exemplificativo delineado no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO";

• "embora refutando totalmente o lançamento", a contestação "não seguirá necessariamente a ordem dos produtos tal como listado nos anexos"; "nem tudo que está listado no RELATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO foi objeto de glosa", tendo a fiscalização, em alguns itens, dado conformidade aos créditos apurados; assim, "se limitará a enfrentar apenas as glosas".

Quanto aos BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS, inicia contestando as glosas relativas aos insumos utilizados no tratamento da água. Considera equivocado o entendimento da fiscalização que reconheceu como insumo a água bruta utilizada em seu processo produtivo, mas não admitiu os créditos calculados sobre os produtos utilizados no tratamento desta água, sem o qual a água bruta seria inutilizável no referido processo. Observa que a Solução de Consulta invocada pela fiscalização acerca do tema reconhece o direito ao crédito sobre insumos utilizados no tratamento de água por empresas prestadoras de serviços de fornecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários, mas, "em nenhum momento assevera aquela Solução de Consulta que somente nesses casos tais produtos seriam creditáveis". Salienta que a qualidade de seu produto depende da qualidade dos insumos utilizados, e a utilização da água bruta, sem nenhum tratamento, comprometeria seu processo produtivo, uma vez que, sendo tal água utilizada no sistema de resfriamento, caso não fosse tratada acarretaria a contaminação deste sistema. Registra ainda que "a legislação brasileira impõe o tratamento da água utilizada pelas indústrias", sendo, portanto, "impositiva a aplicação dos produtos analisados". Conclui destacando que "o Fisco Paulista, ao tratar do tema na Decisão Normativa CAT nº 01/01, já admitiu expressamente o direito ao crédito dos produtos químicos utilizados no tratamento de água afluente e efluente"; assim, segundo doutrinador que menciona, sendo tais créditos admissíveis para o ICMS, que segue o mesmo método restritivo do IPI, com maior razão devem ser admitidos para o PIS e a Cofins, que seguiriam metodologia mais abrangente.

Contesta a seguir as glosas relativas aos PALLETS E DIVISÓRIAS DE PAPELÃO, alegando, basicamente, que estes "fazem parte integrante da embalagem do seu produto acabado, indispensável à preservação da integridade daquele na entrega aos clientes", bem como para evitar avarias. Sem estes pallets e estas divisórias seus produtos não poderiam ser comercializados. Assim, "na medida em que há previsão expressa no sentido de que o material de embalagem gera direito a crédito, não há que se falar em glosa". Observa ainda a necessidade de se evitar a contaminação de seus produtos, que são utilizados em sua grande maioria pela indústria alimentícia, sendo parte destes cuidados a utilização dos pallets e das divisórias de papelão como partes integrantes da embalagem. Diz estar anexando fotos com vistas à comprovação de suas alegações e cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Quanto às glosas dos créditos calculados sobre AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRAS afirma que os mesmos estão em conformidade com o disposto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que expressamente autorizam a tomada de créditos sobre combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos. Sustenta que a glosa teria ocorrido em razão de a fiscalização não ter feito a necessária distinção entre as empilhadeiras utilizadas para a movimentação de matérias primas e as utilizadas para a movimentação de produtos acabados, uma vez que se a fiscalização "tivesse se aprofundado no tema, teria concluído que o gás adquirido pela M&G POLÍMEROS somente é utilizado nasempilhadeiras utilizadas na movimentação de matérias primas (cf. foto anexa), pois a movimentação de produtos acabados é feita com empilhadeiras elétricas".

Documento nato-digital

Ainda tratando dos bens utilizados como insumos, contesta as glosas sobre dispêndios com PARTES E PEÇAS USADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Refere-se às razões apresentadas pela fiscalização para as glosas e ressalta que, diversamente do sustentado pela fiscalização, estes bens "são aplicados na manutenção das suas atividades industriais, não estando classificados em seu ativo imobilizado, e por isso se enquadram perfeitamente no conceito de insumos, gerando direito a crédito de PIS e COFINS, nos termos do art. 3o, II, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03". Diz ainda:

E não se diga que aqueles bens não se enquadram no conceito trazido pela Instrução Normativa 404/04, pois, como já se disse, o conceito ali estampado é extremamente restritivo e já superado pela jurisprudência recente.

Sustenta o direito à apuração de créditos inclusive sobre os bens utilizados em áreas de testes invocando doutrinador já anteriormente citado, segundo o qual "a fase de testes de qualidade é a última etapa da produção da mercadoria, sem a qual todo o processo produtivo perde relevância econômica". Invoca a Solução de Consulta nº 95, de 2007, da 9ª Região Fiscal, cuja ementa transcreve, e outras mencionadas em nota de rodapé. Invoca ainda a já anteriormente mencionada Decisão Normativa CAT nº 01/01, editada pelo Fisco do Estado de São Paulo.

Passando aos SERVICOS UTILIZADOS COMO INSUMOS, refere-se em linhas gerais às glosas que teriam sido efetuadas pela fiscalização e contesta as glosas sobre despesas de ARMAZENAGEM E FRETE, que tratou como sub-item do tópico relativo aos serviços utilizados como insumos.

A este respeito, diz que a fiscalização teria glosado os créditos relativos às despesas com armazenagem e fretes de bens importados por entender que, estando o PIS e a Cofins incidentes sobre a importação sujeitos a legislação de regência própria, a armazenagem e o frete daí derivados não dariam direito a crédito. Considera equivocado este entendimento, alegando que o transporte dos bens desde os portos ou aeroportos, independentemente de sua origem – se nacionais ou importadas – assim como as despesas de armazenagem, integram o custo de aquisição e, portanto, são legítimos os créditos apurados sobre tais despesas.

Ainda neste sub-item, diz a contribuinte:

(...) Quanto á glosa de "serviços de movimentação interna" a troco de que não se tratam "de frete na aquisição de insumo ou na venda do produto", entende a M&G que faltou o devido aprofundamento no tema, haja vista que a catalogação desses créditos está no Anexo GLOSAS DE SERVIÇOS. ARMAZENAGENS E FRETES - UTILIZADOS COMO INSUMOS e nenhuma prova veio para justificar a glosa.

Já em relação às "operações com descrição genérica do bem ou serviço adquirido tanto para serem utilizados como insumos propriamente ditos ou aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos empregados na fabricação do produto destinado à venda", considera igualmente a M&G POLÍMEROS que o ônus da prova, no momento do lançamento, cabe à autoridade fiscalizadora. Assim, ao se deparar com descrições genéricas, como indicado no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, cabia àquela autoridade o devido aprofundamento sobre o tema, com indagações pontuais sobre a utilização daqueles bens ou serviços. Jamais poderia, como fez, simplesmente desconsiderar tais operações para exigir a tributação, sob pena de acarretar a insubsistência da autuação, exatamente como ocorrido.

Ao proceder dessa forma, mais uma vez reforçou a autoridade fiscalizadora, de um lado, interpretação superficial sobre o processo produtivo da M&G POLÍMEROS e, de outro lado, a pretendida tributação por presunção, que não pode ser admitida.

No tocante às DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA, diz que embora a partir do relatório de fiscalização aparentemente não tenham ocorrido glosas de tais despesas, na verdade a fiscalização "acabou por não considerar certos valores porque creditados extemporaneamente", e que estas glosas serão tratadas "juntamente com as demais glosas referentes a crédito extemporâneo".

Documento nato-digital

Contesta então as DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA, sustentado inicialmente que a autoridade fiscalizadora teria procedido "à glosa de serviços diversos, sem a investigação e o aprofundamento no sentido de desvendar quais seriam os serviços diversos e sua pertinente utilização no processo produtivo". Diz ainda:

Assim, mais uma vez. nesse ponto, considerando que o ônus da prova, no momento do lançamento, cabe à autoridade fiscalizadora, ao não se desincumbir de sua tarefa levou à insubsistência da autuação.

Até porque, novamente, se tivesse se aprofundado na investigação, como deveria, sua conclusão seria bem diferente porquanto teria comprovado que tais despesas se referiam a aluguéis de prédios e equipamentos, nos termos permitidos pela lei e similares àquelas despesas por ele aceitas.

Comparando-se a planilha das despesas autorizadas com a de despesas glosadas fica claro que o "fornecedor" é exatamenle o mesmo, apenas a descrição do serviço é que em determinado momento se deu de forma específica e em outro foi feita de forma genérica.

De qualquer forma, para que não restem dúvidas sobre este tema, a M&G POLÍMEROS está promovendo à coleta dos recibos que comprovam a sua defesa e a conseqüente improcedência da glosa e, desde já, protesta pela juntada posterior.

Quanto às glosas relativas a DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA, diz que:

• a fiscalização insistiu na tese de "que 'não geram direito a crédito o frete e a armazenagem de bem importado, movimentação interna, produto para tratamento da água, consoante diversas decisões da Receita Federal do Brasil (RFB)'";

• discorda da glosa e "reitera seu entendimento no sentido de que as despesas com frete e armazenagem fazem parte do custo de aquisição das mercadorias e, como tal, geram o direito ao crédito";

• além disso, examinando o ANEXO elaborado pela Fiscalização, constatou que "grande parte das glosas ali constantes, embora com descrição vaga ou em branco, efetivamente se refere a fretes nas operações de venda, permitidas pela legislação".

Conclui:

A partir de tal constatação, reitera a M&G POLÍMEROS seu entendimento de que, efetivamente, a fiscalização não se aprofundou nas investigações para, somente a partir de então, formalizar o lançamento. Conseqüentemente, igualmente nesse ponto, acarretou aquela autoridade a insubsistência do lançamento.

Mas, também a fim de erradicar qualquer sombra de dúvida sobre o tema, a M&G POLÍMEROS está promovendo à coleta dos documentos que comprovam a sua defesa e a consequente improcedência da glosa e, desde já, protesta pela juntada posterior.

Contesta a seguir as glosas de CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO nos seguintes termos:

Aponta a Fiscalização uma aparente discrepância em relação a tais créditos pelos valores lançados por M&G POLÍMEROS "em relação aos DACON's" frente aos "valores mensais apurados pela Fiscalização" no ANEXO IX. Nesse passo a glosa não estaria ao mérito do crédito mas a uma suposta incorreção matemática.

Pode a M&G POLÍMEROS asseverar no âmbito limitado da acusação que a premissa fiscal improcede na medida em que, estando a conta DEPRECIAÇÃO subdivida no periodo de julho de 2009 a dezembro de 2010 por duas contas contábeis - 2111020 e F2111020 - a Autoridade fiscalizadora considerou apenas a primeira, desprezando a segunda. A simples visualização dos demonstrativos dá a exata compreensão do entendimento defeituoso assumido dentro da premissa acusatória.

Documento nato-digital

Passa então aos CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NO VALOR PE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO. Após breve menção aos fundamentos adotados pela fiscalização para as glosas, diz que:

• o fato dos bens se relacionarem a laboratórios de controle de qualidade não lhes tira a condição de gerar crédito, mesmo porque os testes de laboratório e controle de qualidade fazem parte do processo produtivo;

• o fato de serem equipamentos portáteis também não lhes tira a função de participação no processo produtivo; somente uma participação ativa e constante na fábrica pode comprovar a utilização de tais equipamentos no processo produtivo; como a autoridade fiscalizadora não tem tal vivência, suas conclusões foram absolutamente equivocadas; referida autoridade pretendeu, mais uma vez, "a tributação através de uma simples presunção no sentido de que os equipamentos analisados 'podem, inclusive, serem utilizados na manutenção predial em áreas alheias à produção'"; "com o devido respeito, o fato de poderem ser utilizados em outras áreas não significa que o são"; "assim, na medida em que, mais uma vez, não se desincumbiu a autoridade fiscalizadora de seu ônus probatório, mais uma vez levou à insubsistência do lançamento".

Conclui:

E também não se pode alegar, como fez a fiscalização, que na memória de cálculo desta rubrica a M&G POLÍMEROS inclui operações referentes a contratos de serviços de engenharia e de assistência técnica com discriminação genérica, pois, como já se disse exaustivamente, o ônus da prova era da autoridade fiscalizadora, cabendo a ela, em caso de dúvida, aprofundar-se nas investigações antes de proceder ao lançamento.

De toda forma, sobre aquilo que não foi objeto de investigação pela autoridade fiscalizadora, deixa assente a M&G POLÍMEROS que se tratam de serviços de contratação para a construção e implementação de sua planta fabril, sendo indiscutivelmente permitida a tomada do crédito em questão.

A contribuinte trata então das glosas relativas a créditos calculados sobre as DEVOLUÇÕES DE VENDAS, sustentando que a fiscalização não teria se detido sobre o tema de forma aprofundada em seu relatório e que ao elaborar o Demonstrativo de Apuração de Créditos de PIS/COFINS não cumulativos (ANEXO I), teria considerado "apenas as devoluções com CFOPs 1201 e 2201, ou seja, somente aquelas devoluções acompanhadas de Notas Fiscais de Devolução emitidas pelos clientes" da interessada. Teria deste modo desconsiderado "injustificadamente, as devoluções onde a recusa da mercadoria se deu por meio de anotações do cliente no verso da nota fiscal de venda". Assim, seria "glosa não demonstrada, que a perícia aclarará".

A este respeito diz ainda que embora a autoridade fiscalizadora pudesse questionar a forma pela qual as mercadorias foram devolvidas, as devoluções efetivamente ocorreram e, portanto, a contribuinte tem o direito ao crédito.

Contesta as glosas relativas a OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO, nos seguintes termos:

Ademais, referindo-se a valores alocados pela M&G POLÍMEROS nos meses de dezembro de 2007 e janeiro de 2008, referente a créditos de aluguéis, energia elétrica e manutenção, entendeu a fiscalização de rechaçá-los porque simplesmente a períodos pretéritos – "anos de 2005, 2006 e 2007". Esta a única justificativa, já que no mérito, nenhuma restrição haveria ao crédito.

Como se sabe, existem duas formas de recuperação de créditos de PIS e COFINS não apropriados oportunamente, quais sejam (i) retificação das declarações fiscais para configurar como indevidos os recolhimentos efetuados; ou (ii) apropriação direta dos créditos como extemporâneos, apenas sendo vedada, nessa última hipótese, a incidência dos juros Selic sobre o valor a ser recuperado.

A M&G POLÍMEROS, em verificando que, no devido tempo, não se apropriara desses créditos, fê-los extemporaneamente e, nesse diapasão, nenhum prejuízo causou ao

Documento nato-digital

Fisco: ao contrário, se prejuízo houve foi dela própria quando, ao tempo devido, não fruiu dos mesmos.

A seguir, a contribuinte se opõe ao RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS, conforme calculado pela fiscalização. Alega que, diversamente do afirmado pela fiscalização, ao efetuar os cálculos dos percentuais de rateio dos créditos, sempre considerou "a receita bruta, assim compreendido o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o resultado auferido nas operações de conta alheia e o preço dos serviços prestados, excluída a receita financeira".

Alega ainda que, aprofundando-se no exame dos cálculos efetuados pela fiscalização, constatou que a divergência verificada nos anexos produzidos pelos Auditores Fiscais decorreria do fato de que no período em questão a contribuinte não teria incluído o IPI na base de cálculo do rateio. Argumenta no sentido que o valor do IPI na verdade não deve ser incluído nas bases de cálculo do rateio e que, portanto, seus cálculos estariam corretos.

Transcreve dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e da Instrução Normativa SRF nº 51, de 03 de novembro de 1978, e conclui:

Como se vê, o entendimento da fiscalização, além de desprovido de maiores e melhores explicações, não encontra guarida na legislação de regência, pelo que não merece prosperar.

Na sequência, a contribuinte requer a realização de PERÍCIA DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. Apresenta os fundamentos fáticos de seu pedido no parágrafo a seguir transcrito:

8. Em face das questões altamente técnicas versadas no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, devidamente incorporado ao DESPACHO DECISÓRIO ora impugnado, que trataram dos "insumos" que podem ou não serem considerados como integrantes do "processo de produção" (cf. pag. 18), inobstante deixe claro a autoridade fiscalizadora que visitou o "estabelecimento industrial da empresa à fim de conhecer o processo produtivo e de verificar a aplicação ou não, na produção, de 66 (sessenta e seis) itens adquiridos pela empresa e previamente selecionados, por amostragem, e listados na planilha UTILIZAÇÃO DE BENS NO PROCESSO PRODUTIVO", e ainda que fique assente que a "visita foi efetuada na presença" "do Engenheiro de Produção/Operação", a verdade é que, sem demérito algum às conclusões que propugnaram por certas glosas de créditos dos referidos insumos, a par da circunstância de ter sido feito "por amostragem" (e nesse sentido a conclusão pode ser extremamente subjetiva), à &G POLÍMEROS não foi deferido o direito de apresentar um laudo pericial técnico, mas apenas respostas a certos questionamentos. De mais a mais, ainda que tivesse havido a visita noticiada, por ter a M&G POLÍMEROS um processo produtivo extremamente complexo e, mais uma vez, sem demérito à Fiscalização, acredita-se que o senhor auditor fiscal não possui a vivência necessária do seu estabelecimento fabril, daí, o pedido expresso de formulação da perícia nos moldes delineados. Eventuais questionamentos jurídicos atinentes à utilização dos créditos de insumos, como por exemplo a própria definição do que vem a ser insumo, ou possibilidade de aproveitamento das despesas de frete e armazenamento de bens importados, ficam no plano do Direito e não se incluem na perícia.

Diz não ter dúvidas de que a autoridade julgadora determinará a realização da perícia de engenharia, transcreve o art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, indica seu perito e apresenta os seguintes quesitos:

a) Qual a finalidade do estabelecimento industrial mantido pela M&G POLÍMEROS DO BRASIL S/A na Rodovia PE 60, Km. 10. Porto de Suape, Cidade de Ipojuca?

b) Em face da resposta ao quesito "a", pede-se ao Sr. Perito efetuar uma descrição aprofundada do respectivo processo produtivo, trazendo ilustrações com fotos e manuais de uso das respectivas fases de produção, desde a recepção das matérias primas até a fase de colocação do produto acabado nos respectivos inventários de produção, e também máquinas e instalações que ao mesmo processo de produção se integrem.

Documento nato-digital

c) Dentro do princípio legal de que a M&G POLÍMEROS, para apuração das contribuições atinentes ao PIS - Plano de Integração Social e COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, tem o direito ao aproveitamento de créditos de bens e serviços para abatimento desses respectivos tributos nos valores a recolher em face de sua receita bruta, pede-se esclarecer quais os produtos, bens e serviços de que a mesma se valeu e pela fiscalização, em face do Termo de Fiscalização, foram objeto de glosa.

d) O processo do tratamento da água bruta adquirida pela M&G POLÍMEROS é fundamental ao processo produtivo? Por quê? Há imposição legal para o tratamento da água pelas indústrias em geral? Em caso positivo, é possível afirmar que os insumos utilizados pela M&G POLÍMEROS atendem essa determinação legal?

e) A portabilidade de certos equipamentos utilizados pela M&G POLÍMEROS afasta sua participação no processo produtivo? Por quê?

f) Os "pallets" e divisórias de papelão adquiridos pela M&G POLÍMEROS se integram às embalagens do produto acabado, dentro da escala final do processo produtivo? Seria possível a entrega de tais produtos acabados aos clientes da M&G POLÍMEROS, em perfeito estado de conservação, sem a utilização dos "pallets" e divisórias de papelão?

g) As empilhadeiras a gás utilizadas pela M&G POLÍMEROS servem para a movimentação de produto acabado ou matéria-prima?

h) Pede-se aos Srs. Peritos apresentarem eventuais esclarecimentos a serem coletados para elaboração do pertinente laudo pericial.

Apresenta então seus PEDIDOS. Preliminarmente, considerando os princípios da celeridade e economia processual, requer o apensamento dos processos que foram objeto de análise na mesma ação fiscal, conforme relação que apresenta. Também preliminarmente, requer o deferimento da prova pericial solicitada "como meio essencial de sustentação das presentes razões, sob pena de cerceamento do direito de defesa, haja vista sua plena sustentabilidade e necessidade". Por fim, requer o deferimento integral do crédito pleiteado no pedido de ressarcimento e a homologação das compensações a ele vinculadas.

Posteriormente, em 16/05/2013, a contribuinte apresentou petição requerendo "a juntada dos documentos anexos, que, por amostragem, comprovam suas alegações no que tange a DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA (item V da Manifestação de Inconformidade) e DEVOLUÇÃO DE VENDAS (item VIII da Manifestação de Inconformidade)" acompanhada de procuração e cópias dos documentos de identidade dos signatários, bem como dos documentos mencionados.

Observamos, por fim, que em 67 dos pedidos de ressarcimento analisados na ação fiscal, pedidos estes que se encontram relacionados na planilha apresentada às fls. 01/03 do Relatório de Fiscalização, não houve reconhecimento integral do direito creditório pleiteado. Tendo a contribuinte apresentado manifestação de inconformidade em todos estes processos, os mesmos estão tramitando conjuntamente, posto que 66 dos processos em questão, entre os quais o presente, foram apensados ao de número 10480.720433/2010-63."

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

Documento nato-digital

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO - JAN/2008.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada.

PROVA. PERÍCIA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza. É igualmente da contribuinte o ônus da prova dos créditos da não cumulatividade, que sevem para reduzir o valor do tributo a ser pago e podem ainda, nos casos previstos em lei, ser objeto de pedido de ressarcimento ou ser utilizados em compensação.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COMPROVADAS. DIREITO CREDITÓRIO. RECONHECIMENTO.

Comprovados pela contribuinte na manifestação de inconformidade custos, encargos ou despesas sobre os quais a legislação admite a apuração de créditos, que tenham sido glosados pela fiscalização, devem as glosas ser revertidas, com o consequente reconhecimento do direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INDÚSTRIA DE POLÍMEROS. PRODUTOS PARA TRATAMENTO DE ÁGUA E DE EFLUENTES.

Documento nato-digital

Os produtos químicos utilizados no tratamento de água afluente utilizada no sistema de resfriamento de máquinas de indústria de polímeros, assim como os utilizados no tratamento de efluentes, não geram créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição e insumos, pois não possuem relação direta com o processo produtivo. As demais hipóteses dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, também não abrangem estes dispêndios.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS.

Paletes e divisórias de papelão utilizadas na proteção do produto acabado durante seu transporte até os clientes correspondem a "embalagem de transporte" caracterizando dispêndios com acessórios utilizados em etapas posteriores à fabricação dos produtos destinados à venda; portanto, não se enquadram como insumos e, consequentemente, não conferem direito a créditos da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Somente dão direito a crédito no regime da não cumulatividade as partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos que sejam diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou serviços destinados à venda, e que não sejam incorporados ao ativo imobilizado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA.

A pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep tem o direito à apuração de créditos calculados sobre despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica domiciliada no país, desde que devidamente comprovadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO.

No regime da não cumulatividade, apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito calculado sobre os encargos de depreciação ou calculado com base no valor de aquisição.

É vedado o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES E ARMAZENAGEM.

Somente há previsão legal para apuração de créditos sobre despesas de fretes e armazenagem na operação de venda, quando suportadas pelo vendedor.

Não são admitidos créditos calculados sobre frete referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, nem sobre armazenagem destas mercadorias.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE DEVOLUÇÃO DE VENDAS. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de créditos sobre devoluções de vendas somente é admissível quando a receita da respectiva venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma da lei. O crédito assim apurado somente pode ser utilizado para o desconto dos valores devidos, não sendo passíveis de ressarcimento ou compensação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos se ainda não decaído/prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon

Documento nato-digital

> retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado, devidamente adicionado das novas bases de cálculo e com a demonstração das alterações na utilização e no saldo de crédito. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MÉTODO DE APROPRIAÇÃO. RATEIO.
>
> Os créditos a que tem direito a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo devem ser vinculados às receitas de exportação, às receitas tributadas no mercado interno e às receitas não tributadas no mercado interno pelo método de apropriação direta por meio de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, ou pelo método de rateio proporcional à receita bruta auferida. O método escolhido pela pessoa jurídica deve ser aplicado em todo o ano-calendário.
>
> Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
>
> Direito Creditório Reconhecido em Parte"

O Recurso Voluntário reforçou os argumentos da manifestação de inconformidade e também contestou, de forma específica, a decisão de primeira instância, glosa por glosa.

Esta turma converteu o julgamento em diligência, conforme Resolução de fls. 8587, para que fossem realizadas as seguintes providências:

> "Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo, vota-se no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:
>
> - o contribuinte apresente laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência e papel dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, oportunidade em que a fiscalização glosou os valores, com o objetivo de que este Conselho possa avaliar a real essencialidade e relação dos produtos e serviços com o processo produtivo e atividades da empresa.
>
> Em razão do volume de itens glosados, destaca-se que o laudo deverá ser conciso e prático, de forma que não fique gravemente complexa a análise que será feita por conselheiro relator deste Conselho no retorno dos autos, sob a possibilidade de ser realizada nova diligência para adequação do laudo/relatório.
>
> Se possível, o laudo deve apresentar de forma agrupada e planilhada as análises que são muito semelhantes.
>
> Da mesma forma, devem ser evitados termos genéricos no relatório, como serviços gerais e outros.
>
> A receita deve ser cientificada do laudo apresentado pelo contribuinte para fazer diligência e nomear perito para analisar o laudo, se for o caso.
>
> Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias."

Em fls. 8618 o contribuinte cumpriu com o solicitado e juntou o laudo técnico, a fiscalização juntou sua manifestação aos autos em fls. 8716, o contribuinte apresentou sua manifestação final em fls. 8827 e a União em fls. 8886.

Documento nato-digital

Os autos foram distribuídos e pautados conforme regimento interno deste Conselho.

Relatório proferido.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Não existe qualquer nulidade nos autos ou na decisão de primeira instância, pois respeitam a legislação correlata.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não cumulativo e a consequente análise sobre o conceito de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, pois, o julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e atividades da empresa estão vinculados.

Registrada esta premissa, analisaremos as glosas.

- INSUMOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DO INSUMO ÁGUA.

Os produtos kurilex – L-109, hipoclorito de sódio 12%, kurita OXH-109, nalco 500104.25 L, nalco 3DT 187.11L e nalco 73202, hipoclorito de cálcio 65%, goal nutry, soda cáustica em escamas 98% e sulfato de alumínio isento de ferro, utilizados na água que é utilizada no processo produtivo não podem ser glosados simplesmente por serem insumos dos insumos

Documento nato-digital

porque não há base legal ou fática para a aplicação de tal glosa, uma vez que tais produtos são simplesmente insumos, não importando se são aplicados na água antes da água ser aplicada no processo produtivo.

O que realmente importa é se a água é aplicada no processo produtivo ou não e isso ficou comprovado nos autos. O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 é expresso em permitir o aproveitamento de créditos sobre os dispêndios realizados nas aquisições dos insumos utilizados na produção de outros insumos:

> "3. INSUMO DO INSUMO
>
> 45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).
>
> 46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.
>
> 47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço", cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.
>
> 48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo)."

Assim, como base no Art. 3.º da legislação correlata, é possível o creditamento sobre tais dispêndios, desde que tenham partido do contribuinte e não da empresa da etapa antecessora.

O Recurso merece provimento neste tópico.

– "PALLETS" E DIVISÓRIAS DE PAPELÃO.

Mais essenciais do que a própria embalagem de apresentação, são as embalagens que servem para proteger o produto.

Este é o caso dos Pallets e das divisórias de papelão, pois são essenciais.

Considerada a importância para a preservação dos produtos, ainda mais dentro da indústria alimentícia (considerando aspectos de higiene e saúde), uma vez que são utilizados para embalar produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao

Documento nato-digital

destino final, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre os dispêndios com Pallets e divisórias de papelão.

Com base no Art. 3.º da legislação correlata, é possível o creditamento sobre os dispêndios com pallets e divisórias de papelão, desde que sejam posteriormente descartadas após o uso, ou seja, desde que não sejam reutilizáveis (pois caso reutilizável o cálculo do crédito seria outro).

O Recurso merece provimento neste tópico.

– DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA E AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRAS.

A glosa ocorreu porque não restou comprovado que o gás é somente utilizado nas empilhadeiras que movimentam as matérias primas, mas esta não é uma premissa válida, uma vez que mesmo se fosse utilizado na movimentação de produtos acabados, os dispêndios com gás devem ser considerados como combustíveis utilizados em veículos, nos moldes do Art. 3.º da legislação aplicável.

Em adição à presente análise, verifica-se que o contribuinte juntou fotos nos autos que comprovam a utilização na movimentação de matérias primas.

Na mesma linha, ainda que extemporâneo, os dispêndios com energia geram direito a crédito.

Nas palavras do ilustre Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, emérito colega nesta turma de julgamento, é importante citar o precedente desta Turma de Julgamento que permitiu o aproveitamento de créditos extemporâneos, para contextualizar o presente voto, conforme segue:

> "1 – Direito de aproveitamento de créditos extemporâneos As leis que tratam do ressarcimento/compensação de Pis e Cofins sempre se referem ao saldo credor acumulado no trimestre, por exemplo, art. 5º, §2º da Lei 10.637/20021 e art. 6º, §2º da Lei 10.833/20032, além do caput do art. 16 da Lei 11.116/20053.
>
> No entanto, não há, nesses dispositivos, qualquer vedação a que créditos extemporâneos, não utilizados no período de competência, possam ser apropriados em período posterior, compondo o saldo credor desse trimestre posterior. Com efeito, o §4º do artigo 3º das Leis 10/637/2002 e 10.833/20034 permite essa compreensão. Na expressão do §4º, não há limitação de trimestre.
>
> O que se entende dessa legislação é que o pedido de ressarcimento deve ser trimestral, o que veda o pedido mensal ou anual. Mas nada impede que, num determinado trimestre, seja apropriado crédito de período anterior não aproveitado. Tal circunstância não
>
> causa nenhum prejuízo à Fazenda, posto que não há atualização financeira do crédito aproveitado tardiamente.
>
> Para além das vedações materiais do crédito – sua natureza legal para fins de direito de creditamento e respectivas comprovações as vedações procedimentais para o crédito extemporâneo, são de que não sejam aproveitados em duplicidade, o que deve ser foco do trabalho fiscal, que se respeitem o prazo prescricional, e sejam formulados em PER/DCOMP.
>
> Observo que nem mesmo as instruções normativas da Receita Federal expressam a exigência de que o crédito extemporâneo deva ser objeto de PER/DCOMP do próprio

Documento nato-digital

> período de competência. O comando do §9º da IN 600/2005, já transcrito, é de que o pedido se vincule ao saldo do trimestre, não vedando que o saldo do trimestre contenha créditos anteriores ao trimestre, não registrados por equívoco.
>
> O que vejo, nas exigências normativas, são de que o pedido seja trimestral, como é formatado o próprio programa gerador do PER/DCOMP.
>
> Portanto, afasto as glosas que tenham como único fundamento a extemporaneidade de aproveitamento.
>
> No mesmo sentido, cito precedentes do Carf: 3302002.674, 3403001.935, 3401001.577, e 9303004.562."

De acordo com o precedente, ficou evidente que o crédito pode ser aproveitado se a glosa ocorreu unicamente em razão do crédito ser extemporâneo. Esta é a interpretação majoritária neste Conselho a respeito do § 4° do art. 3° das leis 10637/02 e 10.833/03, que é claro ao dispor que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.

O Recurso merece provimento neste tópico.

– PARTES E PEÇAS USADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Ao cumprir a diligência, o contribuinte descreveu e comprovou a essencialidade e relevância dos dispêndios com os bens adquiridos para manutenção, conforme pode ser observado nas páginas 17 a 31 do Laudo de fls. 8934, no tópico "3 – Anexo III D – Glosas dos BENS ADQUIRIDOS PARA MANUTENÇÃO - Perícia realizada nos produtos utilizados nas manutenções".

Por ser uma lista muito extensa, segue uma amostra das descrições e da lista apresentada:

> "Estas famílias estão especificadas no Anexo C deste relatório.
>
> Famílias de bens adquiridos para manutenção:
>
> "ABRAÇADEIRAS" – bens adquiridos para manutenção que têm a função de fixação de tubulações flexíveis em tubulações rígidas, unir recalque e sução de bombas nas tubulações flexíveis, fixação de cabos elétricos nas calhas e eletrodutos. Esses bens adquiridos para manutenção são encontrados nas áreas da ETA, ETE (ver localização na figura 3 quadros 15,16,23 e 29), fluido térmico área de HTF (localização figura3 quadro 09), caldeira (local figura3 quadro 20), compressores de ar (localizado na figura 3 quadro 12), estação de produtos químicos (localização figura 3 quadros 24,14), torre de resfriamento (local figura 3 quadro 21) estação de gases (localização figura 3 quadro 25), laboratórios (ver localização figura 3 quadro 17), subestações (local figura 3 quadros 8, 10) e são fundamentais à produção da resina PET.
>
> "ACOPLAMENTOS" – elemento de transmissão de torque, usado para unir mecanicamente cadeias cinemáticas, por exemplo: motores elétricos, hidráulicos, pneumáticos, ou a combustão, às bombas, motores elétricos aos redutores de velocidade, redutores aos transportadores entre outros. Esses elementos são encontrados nas áreas da ETA, ETE (ver localização na figura 3 quadros 15,16,23 e 29), fluido

Documento nato-digital

térmico área de HTF (localização figura3 quadro 09), caldeira (local figura3 quadro 20), compressores de ar (localizado na figura 3 quadro 12), laboratórios (ver localização figura 3 quadro 17), CP (Fase I do processo produtivo - Continuos Polymerization FIG 1), SSP (Fase II do processo produtivo - Solid State Polymerization FIG 2) Os acoplamentos são produtos essenciais para produção da resina PET.

"ADESIVO" – produto de fixação, vedante, trava, usados em parafusos, junta de motores, junta de flanges, travamento de buchas, união soldável PVC. Os adesivos são usados nas manutenções realizadas nas áreas: CP (Fase I do processo produtivo - Continuos Polymerization FIG 1), SSP (Fase II do processo produtivo - Solid State Polymerization FIG 2), ETA, ETE (ver localização na figura 3 quadros 15,16,23 e 29), fluido térmico área de HTF (localização figura3 quadro 09), caldeira (local figura3 quadro 20), compressores de ar (localizado na figura 3 quadro 12), estação de produtos químicos (localização figura 3 quadros 24,14), torre de resfriamento (local figura 3 quadro 21) estação de gases (localização figura 3 quadro 25), laboratórios (ver localização figura 3 quadro 17), subestações (local figura 3 quadros 8, 10). A manutenção e o bom funcionamento desses itens, garantidos em determinadas situações pelo uso desses adesivos, é imprescindível à produção da resina PET.

"ALARME AUDIOVISUAL" – produto de controle de processo usado para se corrigir parâmetros de produção. A falha deste componente trará não conformidades no processo com consequentes falhas no produto comprometendo a qualidade. Alarmes são essenciais à produção da resina PET. Encontramos estes alarmes em diversas fases do processo, geração de vapor (local figura3 quadro 20), fluido térmico área de HTF (localização figura3 quadro 09), e CP (Fase I do processo produtivo - Continuos Polymerization FIG 1), SSP (Fase II do processo produtivo - Solid State Polymerization FIG 2).

"ANALISADOR DE OXIGÊNIO E HIDROCARBONETO" – produto de automação do processo produtivo. A não leitura correta comprometerá a qualidade da produção da resina PET.

"ANEL: VEDAÇÃO, DISTANCIADOR, LABIRINTO, PESCADOR, RETENTOR" – produtos de vedação, ajustagem e retenção de lubrificantes, usados em bombas centrífugas bombas de massa, conexões de tubulação, redutores de velocidade. Usados nas manutenções dos equipamentos das ETA, ETE,(ver localização na figura 3 quadros 15,16,23 e 29), fluido térmico área de HTF (localização figura3 quadro 09), caldeira (local figura3 quadro 20), compressores de ar (localizado na figura 3 quadro 12), torre de resfriamento (local figura 3 quadro 21) estação de gases (localização figura 3 quadro 25), laboratórios (ver localização figura 3 quadro 17), subestações (local figura 3 quadros 8, 10). Vazamentos por má manutenção podem causar a paralisação da produção da resina PET, riscos de acidentes. São itens essenciais à produção.

"AR1000 LASER SENSOR MEASUREMENT RANG" - produto de automação do processo produtivo. Usado para medir distância, nível, aproximação. A não leitura correta comprometerá a produção da resina PET. Sem esses sensores a produção não consegue ser realizada na quantidade e qualidade requeridas. Utilizado SSP (Fase II do processo produtivo - Solid State Polymerization FIG 1), SSP (Fase II do processo produtivo - Solid State Polymerization FIG 2). São itens essenciais à produção da resina PET.

Deve ser dado provimento parcial ao presente tópico, para que sejam revertidas as glosas sobre os bens adquiridos para manutenção descritos no Laudo de fls. 8934 descritos no "3 – Anexo III D – Glosas dos BENS ADQUIRIDOS PARA MANUTENÇÃO - Perícia realizada nos produtos utilizados nas manutenções", desde que não ativáveis.

Documento nato-digital

- DESPESAS GERAIS COM ARMAZENAGEM E FRETE, OPERAÇÃO DE VENDA, LOGÍSTICA E FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Seja durante a operação industrial ou após a venda, ou seja em outras fases das atividades da empresa, como nos serviços de operação portuária (capatazia, carga, descarga, embarque, desembarque, estadia de container, movimentação, logística, desestiva, desenlonamento, controle de peso, trimming da carga, operação em overtime, pesagem, estufagem e desova de containers) ou seja entre estabelecimentos, de modo geral, as despesas com logística industrial, armazenagem (interna e externa) e frete permitem o aproveitamento de créditos dentro do regime não cumulativo de recolhimento das contribuições, conforme previsão do Art. 3.º, incisos II e IV da legislação correlata.

Contudo, é importante destacar que os dispêndios com armazenagem e logística que possuam relação com a atividade administrativa da empresa não devem gerar o crédito, pois são dispêndios comuns à toda e qualquer empresa e, por tal razão, não possuem singularidade com a atividade econômica do contribuinte.

Conforme exposto no livro "Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos[1]", ainda que o presente caso não trate de aquisições de "insumos pandêmicos", ficou evidente que os dispêndios administrativos e comerciais não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos:

> "Tais dispêndios são comuns a toda e qualquer empresa e não são considerados insumos, justamente por não possuírem relação com a singularidade da atividade econômica da empresa.
>
> Esta diferenciação, sobre o que é realmente um insumo que possui relação com a singularidade da atividade econômica da empresa e o que é um dispêndio relacionado às atividades administrativas possui muitos precedentes no CARF e, de certa forma, é uma razão que é utilizada até hoje para separar os insumos que realmente possam ser enquadrados no conceito médio, daqueles dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa.
>
> Para exemplificar, podemos citar o mesmo Acórdão n.º 9303008.257 da CSRF da 3.ª Turma do CARF, nos seguintes trechos selecionados e reproduzidos a seguir:
>
> "PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE SEGUROS, VIGILÂNCIA E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de seguros, vigilância e telefonia, não estão relacionados de forma direta à atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS."
>
> Nas Turmas ordinárias podemos citar o Acórdão n.º 3201-004.298, relatado pelo nobre colega e ex-conselheiro, Marcelo Giovani Vieira, que, ao votar por negar o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com "*call center*", fez os seguintes apontamentos:

[1] Lima, Pedro Rinaldi de Oliveira. BB Editora. 2021. 1.ª Edição. "Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos".

Documento nato-digital

> "Exemplificativamente, **nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o será também para empresas industriais e de serviços**, no que se refere ao inciso II do Art. 3.º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito."
>
> O conceito de essencialidade e relevância é um conceito complexo que pode ser aplicado por meio de um entendimento macro da decisão do STJ e dos precedentes do CARF. A decisão do STJ explica, por exemplo, que o dispêndio acidental não é o dispêndio essencial. Parece óbvio e realmente possui uma lógica simples, mas dada a complexidade da questão como um todo, o tema ganha relevância, na medida em que é preciso entender as nuances do aproveitamento de crédito das contribuições dentro desse conceito médio.
>
> Por dispêndio acidental, entende-se que é um dispêndio que não possui relação com a singularidade da atividade da empresa, pois é um dispêndio não essencial e oblíquo à atividade econômica da empresa.
>
> Os dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa, para exemplificar, em geral são aqueles dispêndios com publicidade, telefonia, internet, mão de obra, limpeza do escritório, despesas comercias, comissões de vendas e taxas municipais.
>
> As empresas que apuram o IRPJ no lucro real, em sua maioria, são empresas de tamanho médio ou grande (conforme parâmetros das juntas comerciais, Sebrae e Receita Federal) e irão, muito provavelmente, possuir um ou mais escritórios, locais que abrigam os funcionários que colaboram para a administração e gestão geral da empresa."

O Recurso merece provimento parcial neste tópico para que, cumpridos os demais requisitos legais, sejam revertidas as glosas sobre os dispêndios, pagos à pessoas jurídicas nacionais, com serviços de operação portuária (capatazia, carga, descarga, embarque, desembarque, estadia de container, movimentação, logística, desestiva, desenlonamento, controle de peso, trimming da carga, operação em overtime, pesagem, estufagem e desova de containers), fretes, armazenagem e logística de modo geral, com exceção dos das glosas realizadas sobre as movimentações e logísticas internas relacionadas à administração da empresa e ao escritório administrativo e comercial.

- CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho, contudo, devem ser comprovados e devem possuir registro contábil.

No cumprimento da diligência, o contribuinte prestou as seguintes informações no Laudo de fls. 8934, no tópico "8 – Anexo X A – Glosas do Anexo X A - GLOSAS DE CRÉDITOS DO MOBILIZADO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO":

> "ANAL. AUT. DE TRANSPARENCIA (CRED.=48), ANALISADOR AUTOMATICO DE TRANSPARENCIA DE P.E.T PE" – equipamento de análise de

Documento nato-digital

parâmetro de qualidade. Visa atender a necessidade do processo de produção da resina PET no critério de transparência, atendendo aos requisitos do mercado/cliente. O analisador automático de transparência é essencial à produção da resina PET. Sem essa análise a qualidade do produto estará comprometida e não haverá continuidade na produção.

"ANALISADOR DE CARBONO ORGANICO SHIMADZU MOD TOC, ANALISADOR DIGITAL DE UMIDADE 'OMNIMARK, ANALISADOR DIGITAL DE UMIDADE OMNIMARK INSTRUMENT" - Projetados para medir o teor de umidade de forma rápida e eficiente. São parâmetros de qualidade do produto e da eficiência do processo de produção utilizados para garantia do produto final. A produção da resina PET não poderá ser realizada sem o analisador de carbono orgânico (controle de umidade). Ver resumo descritivo do processo de produção FASE II equipamentos CRYSTALLIESER e SSP REACTOR do controle de umidade.

"ANALISADOR DE COMBUSTAO MANUAL TESTO MOD 330-2, ANALISADOR DE

COMBUSTAO MANUAL(CRED.=24)" – o processo de produção da resina PET é um processo térmico, existindo a necessidade de operação com temperaturas elevadas. Este processo térmico é realizado com o aquecimento do fluido térmico por queimadores (equipamentos onde ocorre a combustão). O analisador de combustão garante a eficiência da combustão e consequentemente o controle do processo térmico de aquecimento da resina PET.

Ver resumo descritivo do processo Fases I e II. Concluímos não ser possível a produção da resina PET sem a análise da combustão.

"ANALISADOR DE VIBRACAO 'SKF' MOD CMVA65, ANALISADOR DE VIBRACAO SKF MOD CMVA65 MICROLOG" – equipamento utilizado nas manutenções preditivas (monitoramento do estado de deterioração do equipamento). Mostra precocemente a falha do equipamento. Desta forma evita-se a paralisação não programada do processo produtivo, podendo, além de parar a produção, causar acidentes com danos materiais e pessoais. Não se opera na magnitude da produção da INDORAMA sem a preditiva de análise de vibração.

"Analise estrutural do prédio do CP para instalação" – Manutenção preventiva (inspeções e análises de rotina), tem por objetivo identificar pontos estruturais que estejam comprometendo a estrutura e posterior planejamento para intervenção.

Não realizar este tipo de procedimento, Análise Estrutural, põe em risco todo processo produtivo da fábrica. Não se opera na magnitude da produção da INDORAMA sem as análises estruturais periódicas.

"APROPRIAAÇO DO CONTRATO DE SERVIAO (SERVIÇO) CHEMTEX ITALI,

APROPRIAÇiO DO CONTRATO DE SERVIÇO CT ITA DE TECNO" - (CHEMTEX) e CT ITA empresas do grupo M&G/INDORAMA que realizava projetos na área de produção de PET. A contratação visa a melhoria no processo de produção da resina PET. Evita a defasagem tecnológica e mantém o processo produtivo com custos competitivos no mercado, desta maneira garante a perenidade do processo de produção como um negócio rentável. É essencial à produção da resina PET esta apropriação.

"BALANCA ANALITICA DIGITAL 'GEHAKA' MOD, BALANCA ANALITICA DIGITAL GEHAKA MOD AG200 CARG, BALANCA ANALITICA DIGITAL 'METTLER, BALANCA ANALITICA DIGITAL METTLER TOLEDO MOD AB, BALANCA DIGITAL 'GEHAKA' MOD BK5002, BALANCA DIGITAL GEHAKA MOD BK5002 CARGA MAX.51, BALANCA DIGITAL 'TOLEDO', BALANCA DIGITAL TOLEDO MOD 2003 69672 CARGA M, BALANCA DIGITAL 'TOLEDO' MOD 2003/29-2, BALANCA DIGITAL 'TOLEDO' MOD 3791, BALANCA RODOVIARIA DIGITAL (CRED.=24), BALANCA RODOVIARIA DIGITAL 'TOLEDO' MOD, BALANCA RODOVIARIA DIGITAL TOLEDO MOD JAGX TREM, BALANCA RODOVIARIA ELETRONICA DIGITAL 'T" - balanças são instrumentos de controles, análises e verificações do que ocorre nos diversos estágios e

Documento nato-digital

equipamentos da produção da resina PET e áreas de utilidades (tratamento da água, fluido térmico, compressores de ar, sistemas pneumáticos, hidráulicos, vapor, entre outros). São usados para mensurar peso de componentes que determinam a eficiência do processo produtivo da resina PET, por exemplo: densidade, aferição de peso nas entradas e saídas dos processos no recebimento de insumos, aditivos, reagentes e matéria prima. Sem as balanças não se produz resina PET.

"BATERIAS PARA EMPILHADEIRA, EMPILHADEIRA ELÉTRICA, Empilhadeira Elétrica PT 1654, EMPILHADEIRA GLP" – as baterias são equipamentos que mantém a operação das empilhadeiras elétricas e ao mesmo tempo a operação de produção da resina PET. As empilhadeiras são equipamentos móveis que transportam bags dos silos de envase da resina até a área de estocagem e da área de estocagem para o carregamento nos caminhões.

Também realizam outros trabalhos como transporte de materiais do almoxarifado às áreas destino, descargas e carregamento de caminhões. Sem as baterias e empilhadeiras não haverá movimentação dos bags e não haverá operação. A não aquisição das baterias e empilhadeiras provocará a paralisação da produção da resina PET.

"CALIBRADOR DE MANOMETRO 'ECIL'" - os manômetros são equipamentos de medição de pressão que controlam o processo de produção. Estes equipamentos controlam o processo produtivo e precisam ser calibrados periodicamente, pois uma informação errada trará perturbações no processo e produtos fora do padrão. Dependendo do nível de erro nas medições de pressão e em qual etapa do processo, a produção da resina PET estará comprometida havendo inclusive paralisação. São, os calibradores de manômetro parte essencial à produção da resina PET.

"CHAMINE (CRED.=48), CHAMINE CALDEIRARIA S. CAETANO LTDA MAT. ACO CAR "– Chaminé dos equipamentos da área de utilidade, caldeiras, fluido térmico. Sem as chaminés os equipamentos caldeira e aquecedor de fluido térmico não operam e consequentemente a produção não acontece. Logo, as chaminés são essenciais à produção da resina PET.

"CINTA CATRACA 5 TON COM 8 METROS. - NF 2394 FORN" - equipamento para fixar peças e estruturas em movimentações internas e externas. Utilizada em manutenções e construções. São de ação rápida, agilizando as operações e dando maior segurança. Essencial para manutenção e produção da resina PET.

"COLORIMETRO (CRED.=24), COLORIMETRO AUTOMATICO 'TA INSTRUMENTS', COLORIMETRO AUTOMATICO TA INSTRUMENTS MOD DSC-Q, COLORIMETRO DIGITAL BRINKMANN INSTRUMENTS MOD P, COLORIMETRO 'HUNTER LAB' MOD LABSCAN XE, COLORIMETRO HUNTER LAB MOD LABSCAN XE TIPO STAN" – assim como todos os instrumentos de medição e análise, o colorímetro faz parte do processo de produção da resina PET. Tem por finalidade verificar se o processo de produção está operando dentro dos padrões especificados para colorimetria do material em processo nos diversos estágios e o produto final. A não utilização do colorímetro coloca em risco a produção da resina PET nos padrões de qualidade exigidos pelo mercado consumidor.

"COULOMETRO DIGITAL AUTOMATICO 'METROHM', COULOMETRO DIGITAL AUTOMATICO METROHM MOD 831KF" - Equipamentos para a determinação do teor de água em todas as suas amostras. A retirada de água/umidade no processo de produção da resina PET é uma etapa fundamental (ver resumo descritivo do processo Fases I e II). A medição com o equipamento coulometro permite ajustes nos parâmetros de produção ligados a eliminação da umidade. Por este motivo a utilização do coulometro torna-se essencial à produção da resina PET.

"CROMATOGRAFO A GAS AUTOMATICO (CRED.=24), CROMATOGRAFO A GAS AUTOMATICO (CRED.=48), CROMATOGRAFO A GAS AUTOMATICO AGILENT TECHNOLOGIE" - é um instrumento analítico que permite a análise de diversos compostos em uma amostra. Neste instrumento os compostos são identificados por comparação de padrões. Por ser um processo contínuo, o processo de produção da

Documento nato-digital

resina PET, necessita de verificações constantes, através da análise de seus compostos no instrumento Cromatógrafo. Sem a medição dos compostos da resina no processo de produção de PET não haverá produção.

"ENDOSCOPIO PORTATIL 'SKF' MOD TMES-1, ENDOSCOPIO PORTATIL SKF MOD TMES-1 A PILHA NS=, ESTETOSCOPIO PORTATIL 'SKF' MOD TMST-2" – equipamentos de utilização para verificação interna dos equipamentos (verificação de engrenagens, rotores, rolamentos entre outros) sem a necessidade de desmontagem ou abertura. O uso destes instrumentos agiliza as intervenções, reduz o tempo de manutenção e evita operações desnecessárias.

"ESPECTROFOTOMETRO DIGITAL 'HACH', ESPECTROFOTOMETRO VISIVEL DR2700, ESPECTROMETRO 'PERKIN ELMER' MOD LAMBDA, ESTETOSCOPIO PORTATIL SKF MOD TMST-2 ANALISE PO, ESTROBOSCOPIO PORTATIL 'SKF' MOD TMRS-1, ESTROBOSCOPIO PORTATIL SKF MOD TMRS-1 DIGITAL" – equipamento que caracteriza amostras facilitando a visualização da composição desta amostra. Por exemplo: necessidades em análises de águas e efluentes. É uma análise que define se os parâmetros do processo estão promovendo os resultados desejados. Na ausência deste equipamento não se verifica a eficiência do processo de produção da resina PET e não se garante a produção na qualidade requerida. O espectrofotômetro é um equipamento essencial à produção da resina PET.

"ESTUFA PARA MEDICAO DE UMIDADE 'GEHAKA', ESTUFA 'GEHAKA' MOD G4023D, ESTUFA 'FANEM' MOD 320/5-MP" – equipamento para medição de umidade. Umidade é um indicador de relevada importância do controle no processo de produção da resina PET. (ver resumo do processo produtivo fases I e II). Estufas são essenciais à produção da resina PET.

"FORNO DE CALIBRACAO 'ECIL' MOD MT PORTA, FORNO DE CALIBRACAO ECIL MOD MT PORTATIL ELETRI, FORNO MUFLA 'EDG EQUIPAMENTOS' MOD 7000, FORNO MUFLA EDG EQUIPAMENTOS MOD 7000 EDG3P-SM, FORNO MUFLA 'EDG EQUIPAMENTOS' MOD EDG3, FORNO MUFLA EDG EQUIPAMENTOS MOD EDG3PS7000 MA" – equipamento com a finalidade de calibrar sensores de temperaturas. É essencial no processo de produção da resina PET, que se caracteriza por um processo onde um dos maiores parâmetros de controle está na temperatura. Os fornos de calibração garantem que as informações captadas pelos sensores e enviadas aos sistemas de controle são fidedignas, permitindo a sequência do processo sem interrupções. São os fornos de calibração parte essencial á produção da resina PET.

"FURADEIRA DE COLUNA 'KONE' MOD KM-32, FURADEIRA PROFISSIONAL PORTATIL 'BOSCH', FURADEIRA PROFISSIONAL PORTATIL BOSCH MOD GSB30" – equipamentos de usinagem mecânica destinados a abertura de furos para as mais diversas aplicações. Bastante utilizados nas manutenções mecânicas. Pela natureza da operação da produção da resina PET equipamentos como esses são indispensáveis.

"GRANULOMETRO (CRED.=24), GRANULOMETRO 'PRODUTEST', GRANULOMETRO PRODUTESTY TELASTEM COM JOGO DE PEN" - Instrumentos de medição da granulometria da resina PET (tamanho dos grãos). Um requisito de relevada importância para o processo produtivo da resina PET. Não se pode produzir sem a verificação da granulometria da resina onde identifica-se a ocorrência de grãos colados. O granulômetro é essencial à produção.

"MICROSCOPIO BINOCULAR 'OLEMAN"' – usado no laboratório para análise da matéria prima, insumos, material em processo. É de fundamental importância para garantia da qualidade do produto final resina PET.

"OXIMETRO DIGITAL (CRED.=48), OXIMETRO DIGITAL DIGIMED MOD DM-4P NS= -3582, OXIMETRO DIGITAL 'WTW' MOD OXI330I, OXIMETRO DIGITAL WTW MOD OXI330I NS= -5470379, PHMETRO DIGITAL 'METROHM', PHMETRO DIGITAL 'METROHM' MOD 827PHLAB" – equipamentos de medição da quantidade de oxigênio dissolvido e pH (nível de acidez) usados no processo de

Documento nato-digital

produção da resina PET. Por exemplo: tratamento de água. Garante a qualidade do processo.

"RASPADOR DE LODO MAT. ACO INOX TIPO" – equipamento de aço inox utilizado na estação de tratamento de água para remoção do lodo gerado. Sem a remoção deste lodo o tratamento entra em colapso e precisará ser interrompido, prejudicando a produção da resina PET.

"Serv. de tratamento de efluentes (5.954 50 m3) R, Servico de Reparo no Tanque de Efluentes, Servico de Reparo no Tanque de Efluentes com Fund, Servico de tratamento de efluentes, Servico de tratamento de efluentes (5.954 50 m3) R" – os serviços de tratamento da água são parte integrante do processo de produção da resina PET. (ver Anexo III C - Glosas de BENS ADQUIRIDOS NO MERCADO INTERNO. Tratamento da água).

Logo este serviço é essencial à produção da resina PET.

"TITULADOR DIGITAL 'METROHM' MOD 836, TITULADOR DIGITAL METROHM MOD 836 TRITANDO COM, Titulador Potenciom?rico aut.(48 meses)" – instrumento de laboratório, titulação (processo físico utilizado para determinar a concentração em valores específicos de uma substância conhecida). Usado durante o processo de produção da resina para verificação dos requisitos dos produtos e insumos usados na produção. Determina se o processo em análise está apto a sua função. Este instrumento é essencial ao processo de produção.

T"URBIDIMETRO DIGITAL 'POLICONTROL' MOD, TURBIDIMETRO DIGITAL POLICONTROL MOD AP2000IR" – instrumentos de laboratório para analisar a turbidez da água no tratamento da água. A turbidez é um parâmetro que define a qualidade do tratamento da água. A importância da água tratada no processo de produção já foi mencionada anteriormente. Este instrumento faz parte do processo de produção da resina PET.

Devem ser revertidas as glosas sobre os itens ativáveis na medida da depreciação e desde que cumpridos os demais requisitos legais.

- DEVOLUÇÃO DE VENDAS.

Correta a glosa das devoluções que possuem simples anotações no verso da Nota Fiscal de venda, porque anotações não são provas suficientes da devolução.

Com fundamento no Art. 16 do Decreto 70.235/72, o contribuinte precisa juntar provas de suas alegações e as devoluções de venda precisam ser comprovadas por meios e por provas hábeis para tanto. Não comprovadas, não geram direito a crédito.

O recurso não merece provimento neste tópico.

- OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO EXTEMPORÂNEOS.

Este tópico trata, na verdade, de apropriação extemporânea dos créditos de aluguéis, energia elétrica e manutenção.

Documento nato-digital

A extemporaneidade, por si, não permite a glosa, nos moldes realizados nos presente processo administrativo.

Nas palavras do ilustre Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, emérito colega nesta turma de julgamento, é importante citar o precedente desta Turma de Julgamento que permitiu o aproveitamento de créditos extemporâneos, para contextualizar o presente voto, conforme segue:

> "1 – Direito de aproveitamento de créditos extemporâneos As leis que tratam do ressarcimento/compensação de Pis e Cofins sempre se referem ao saldo credor acumulado no trimestre, por exemplo, art. 5º, §2º da Lei 10.637/20021 e art. 6º, §2º da Lei 10.833/20032, além do caput do art. 16 da Lei 11.116/20053.
>
> No entanto, não há, nesses dispositivos, qualquer vedação a que créditos extemporâneos, não utilizados no período de competência, possam ser apropriados em período posterior, compondo o saldo credor desse trimestre posterior. Com efeito, o §4º do artigo 3º das Leis 10/637/2002 e 10.833/20034 permite essa compreensão. Na expressão do §4º, não há limitação de trimestre.
>
> O que se entende dessa legislação é que o pedido de ressarcimento deve ser trimestral, o que veda o pedido mensal ou anual. Mas nada impede que, num determinado trimestre, seja apropriado crédito de período anterior não aproveitado. Tal circunstância não
>
> causa nenhum prejuízo à Fazenda, posto que não há atualização financeira do crédito aproveitado tardiamente.
>
> Para além das vedações materiais do crédito – sua natureza legal para fins de direito de creditamento e respectivas comprovações as vedações procedimentais para o crédito extemporâneo, são de que não sejam aproveitados em duplicidade, o que deve ser foco do trabalho fiscal, que se respeitem o prazo prescricional, e sejam formulados em PER/DCOMP.
>
> Observo que nem mesmo as instruções normativas da Receita Federal expressam a exigência de que o crédito extemporâneo deva ser objeto de PER/DCOMP do próprio período de competência. O comando do §9º da IN 600/2005, já transcrito, é de que o pedido se vincule ao saldo do trimestre, não vedando que o saldo do trimestre contenha créditos anteriores ao trimestre, não registrados por equívoco.
>
> O que vejo, nas exigências normativas, são de que o pedido seja trimestral, como é formatado o próprio programa gerador do PER/DCOMP.
>
> Portanto, afasto as glosas que tenham como único fundamento a extemporaneidade de aproveitamento.
>
> No mesmo sentido, cito precedentes do Carf: 3302002.674, 3403001.935, 3401001.577, e 9303004.562."

De acordo com o precedente, ficou evidente que o crédito pode ser aproveitado se a glosa ocorreu unicamente em razão do crédito ser extemporâneo. Esta é a interpretação majoritária neste Conselho a respeito do § 4° do art. 3° das leis 10637/02 e 10.833/03, que é claro ao dispor que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes (desde que não aproveitadas em outros períodos).

Logo, devem ser revertidas e o Recurso merece provimento neste tópico.

- DISPÊNDIOS DIVERSOS, DISPÊNDIOS ADMINISTRATIVOS E COM DESCRIÇÕES INSUFICIENTES;

Documento nato-digital

A manifestação da autoridade fiscal de fls. 9032, sobre o Laudo de fls. 8934, apresentado pelo contribuinte durante diligência, apontou que diversos dos dispêndios possuem descrições insuficientes, genéricas, não possuem memória de cálculo ou estão ligados às áreas administrativas da empresa.

Mesmo após a leitura do relatório fiscal de diligência o contribuinte continuou sem aprimorar as informações de alguns desses dispêndios em sua manifestação final de fls. 9143:

> "materiais de uso e consumo; lanterna; trena; cadeado; armário; bancada; formulários; impresso de notificação de ocorrências; impresso de requisição de almoxarifado; ficha de liberação de serviço; ficha de ordem de manutenção; serviços gráficos; material de escritório; serviços de cópias e reproduções; serviços de coleta, remoção e transporte de container vazio; serviço de motoboy; serviços de carpintaria e pintura; serviço de manutenção predial; serviços de operações de logística; serviço de lavagem de container; serviço de montagem e desmontagem de liner; serviço de pedágio; serviço de transporte de pessoal; serviço de confecção de divisória em acrílico; serviço de eliminação de casa de abelha; serviço de transbordo; serviços de movimentação interna para realocação de insumos, de produtos em elaboração e de produtos acabados visando a otimização do espaço físico em virtude mudanças abruptas nas condições mercadológicas e comerciais; serviço de confecção de cartões de visita; serviço de taxi/locadora débito direto; fretes diversos; serviços diversos; serviços gerais; armazenagem; materiais diversos; não comprar; serviço de movimentação interna; serviço de armazenagem interna; serviço de transporte municipal; serviços em geral investimentos e outros.
>
> serviço de análise estrutural e manutenção de prédio, que não se caracterizam como benfeitorias no referido ativo, bem como, não se enquadram como serviços insumos no processo produtivo da resina PET."

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova inicial é do contribuinte ao solicitar o crédito.

Deve ser negado provimento ao presente tópico para que as glosas dos itens acima sejam mantidas.

– MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DO CRÉDITO (RATEIO PROPORCIONAL);

O contribuinte afirma que não incluiu as receitas financeiras nos cálculos, para efeito de rateio, contudo, não comprova e nem mesmo demonstra tal alegação.

O Art. 16 do Decreto 70.235 dispõe que o contribuinte deve descrever e comprovar suas alegações por meio de documentos:

> "Art. 16. A impugnação mencionará:
>
> (...)

Documento nato-digital

> III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)"

Diante da ausência de comprovação no alegado, com base no Art. 16 do Decreto 70.235/72, o Recurso deve ser negado neste tópico.

CONCLUSÃO.

Diante de todo o exposto, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para que as seguintes glosas sejam revertidas:

- despesas com o tratamento/resfriamento de água utilizada na produção;

- partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos constantes do laudo técnico apresentado, mas desde que devidamente comprovadas, excetuando-se aquelas que acarretarem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicadas;

- encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção;

- dispêndios com pallets e divisórias de papelão utilizados no transporte de mercadorias;

- gastos com aluguel, energia elétrica e manutenção apropriados extemporaneamente, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores;

- despesas gerais com operações portuárias, armazenagem, frete e logística, salvo aquelas relacionadas à administração da empresa e aos escritórios comerciais;

- fretes relativos a produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

- créditos decorrentes de dispêndios com energia elétrica e gás consumidos em empilhadeiras.

Voto proferido.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Voto Vencedor

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, pelo voto de qualidade, negar provimento à reversão das glosas relativas a operações portuárias, coube a mim, em relação a essa matéria, a elaboração do voto vencedor.

Antes de mais nada, é preciso esclarecer que, ao contrário do firme posicionamento adotado pelo i. Conselheiro relator, tenho a convicção, igualmente firme, de que o conceito de insumo trazido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR é baseado na essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo, e não, de forma genérica, para o desenvolvimento das atividades da empresa, de tal forma que nem todos os custos arcados pela empresa na aquisição de bens e serviços estarão aptos a gerar crédito das contribuições.

Documento nato-digital

É isso que se depreende da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado pela STJ, que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito a crédito das contribuições não-cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços. Observe-se os seguintes excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Mais Filho, que falam por si sós:

> 34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao *critério da essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que **devem ser considerados, no *conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo***, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são *insumos diretos* dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho *oneram a produção das padarias.*
>
> ...
>
> 39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, *deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte*, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, **não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final**.
>
> 40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, **mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação**; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (grifei)

Também alguns excertos do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa:

> Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.
>
> Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço. (grifei)

Por fim, um breve excerto do voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques:

> Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:
>
> **1º -** O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);
>
> **2º -** A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

Documento nato-digital

> **3º -** Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Essa mesma posição também foi expressa pelo Juíz Federal Andrei Pitten Velloso, em artigo publicado no Jornal Carta Forense, em 17/07/2019, sob o título "PIS/COFINS não cumulativo: o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (acessado no endereço da internet http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/piscofins-nao-cumulativo-o-conceito-de-insumos-a-luz-da-jurisprudencia-do-superior-tribunal-de-justica/18219):

> A nosso juízo, a distinção fundamental diz respeito à vinculação com o processo produtivo ou com a atividade específica de prestação de serviços. Em que pese tenha se consignado na ementa do julgado que a relevância diz respeito ao "desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte", a análise atenta dos votos exarados e das posições refutadas evidencia que não foi acolhido o direito ao creditamento de despesas que não são necessárias para a *realização* o serviço contratado ou para a *produção* do bem comercializado, como sucede com as despesas atinentes à comercialização e à entrega dos bens produzidos, entre as quais sobressaem os gastos com publicidade e com comissões de vendas a representantes. Apesar de serem despesas operacionais, os gastos com publicidade, com as vendas e com a entrega de produtos comercializados não geram direito a creditamento, porquanto não dizem respeito à sua industrialização.

Diante dessa premissa, entendo que sequer se possa cogitar da essencialidade ou relevância para o processo produtivo dos serviços relativos a operações portuárias na exportação de mercadorias, uma vez que eles são prestados, via de regra, para além do final do ciclo produtivo, o que me faz concluir que esses serviços não podem ser considerados insumos da produção, bem como que não existe a possibilidade de aproveitamento de crédito sobre essas despesas incorridas.

Nessa mesma linha vão as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**
> Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2011
> CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.
> Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.
> **(Acórdão 9303-011.464, de 20/05/2021 – Processo nº 10880.722039/2015-61 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)**
>
> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
> Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005
> CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.
> Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

Documento nato-digital

(Acórdão 9303-010.724, de 17/09/2020 – Processo nº 10825.720107/2010-16 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004
CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVAS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.
Os serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos das contribuições sociais, apuradas no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.
(Acórdão 9303-010.218, de 10/03/2020 – Processo nº 13897.000217/2004-56 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005
PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.
Despesas com estivas, capatazia e guinchos nas operações portuárias de venda para o exterior (exportação), e projetos por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo por absoluta falta de previsão legal.
(Acórdão 9303-009.727, de 11/11/2019 – Processo nº 13053.000270/2005-60 – Relator: Demes Brito)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Período de apuração: 01/02/2004 a 31/07/2004
DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos a armazenagem e frete na operação de venda, considerada até a entrega no local de exportação, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior.
(Acórdão 9303-009.719, de 11/11/2019 – Processo nº 15983.000037/2009-35 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

Por outro lado, entendo que esses serviços relativos a operações portuárias também não estão abrangidos pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa por força do inciso II do art. 15 dessa mesma Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que não é possível definir esses serviços como armazenagem de mercadoria ou frete na operação de venda.

Assim, em consonância com o REsp 1.221.170-PR, entendo que deva ser mantida a glosa feita pela fiscalização em relação aos serviços de operação portuária relacionados com mercadoria exportada, por não se enquadrarem no conceito de insumo para a produção e nem se tratarem de armazenagem ou frete na operação de venda.

Diante do exposto, no que diz respeito às operações portuárias, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles

Documento nato-digital