



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.726746/2012-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.483 – 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: 01/10/2011 a 31/12/2011

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 e a 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 PIS 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 II e IV 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.

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 Diefenthaler 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 Diefenthaler 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, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Márcio Robson Costa. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3201-009.482, de 24 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10480.726743/2012-53, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Presidente Redator

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

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem. O pedido é referente a crédito de PIS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto, em síntese: (1) A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária; (2) 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; (3) 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; (4) 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 n.º 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; (5) 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; (6) 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 conseqüente reconhecimento do direito creditório; (7) 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; (8) Os produtos químicos utilizados no tratamento de água aflúente 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 n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, também não abrangem estes dispêndios; (9) 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, conseqüentemente, não conferem direito a créditos da não cumulatividade; (10) 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; (11) 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 alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica domiciliada no país, desde que devidamente comprovadas; (12) 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; (13) 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. (14) 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; (15) 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 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; (16) 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.

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, para que fossem realizadas as seguintes providências, em síntese:

(...) 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.”

O contribuinte cumpriu com o solicitado e juntou o laudo técnico, a fiscalização juntou sua manifestação aos autos, o contribuinte apresentou sua manifestação final e, por fim, a União.

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

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

Relatório proferido.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:¹

Quanto a reversão das glosas relativas às despesas com o tratamento/resfriamento de água utilizada na produção; 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; aos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção; aos dispêndios com pallets e divisórias de papelão utilizados no transporte de mercadorias; aos gastos com aluguel, energia elétrica e manutenção apropriados extemporaneamente, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores; às despesas gerais com armazenagem, frete e logística, salvo aquelas relacionadas à administração da empresa e aos escritórios comerciais; aos fretes relativos a produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica; aos dispêndios com energia elétrica e gás consumidos em empilhadeiras, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

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

¹ Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

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 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 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 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 § 4º do art. 3º 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 sucção 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 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.

- 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 pandêmicos²”, 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.

² 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".

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:

“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 comerciais, 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 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. Concluimos 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.

“Análise 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.

“APROPRIAÇÃO DO CONTRATO DE SERVIÇO (SERVIÇO) CHEMTEX ITALI,

“APROPRIAÇÃO 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 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 mantêm 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 conseqüentemente 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 aço 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 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 à 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 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 Potenciométrico 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.

“TURBIDIMETRO 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 ativamente 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.

A extemporaneidade, por si, não permite a glosa, nos moldes realizados no 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 § 4º do art. 3º 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;

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:

(...)

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.

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;
- (...);
- fretes relativos a produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- créditos decorrentes de dispêndios com energia elétrica e gás consumidos em empilhadeiras.

Quanto à reversão das glosas relativas a operações portuárias, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

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.

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 accidental, 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

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 Juiz 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.

(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.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei, para reverter as glosas relativas às despesas com o tratamento/resfriamento de água utilizada na produção; 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; aos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção; aos dispêndios com pallets e divisórias de papelão utilizados no transporte de mercadorias; aos gastos com aluguel, energia elétrica e manutenção apropriados extemporaneamente, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores; às despesas gerais com armazenagem, frete e logística, salvo aquelas relacionadas à administração da empresa e aos escritórios comerciais; aos fretes relativos a produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica; aos dispêndios com energia elétrica e gás consumidos em empilhadeiras.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator