



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.723119/2020-86
ACÓRDÃO	3302-015.241 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASKEM S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

DECADÊNCIA.

A aplicação do prazo estabelecido pelo art. 150, § 4º, do CTN pressupõe pagamento prévio pelo sujeito passivo. Inexistindo pagamento, aplica-se a regra geral, constante do art. 173, I, do CTN.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRODESIN. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS.

Nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76.

Essa reserva de lucros somente poderá ser utilizada para (i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, devendo ser recomposta a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes; e (ii) aumento do capital social.

As doações e subvenções de que trata o *caput* do art. 30 serão tributadas caso não sejam observados os requisitos do registro na reserva de lucros ou seja dada destinação diversa da que está prevista.

O parágrafo 3º do artigo 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 deixa claro que as subvenções são receitas; porém, por determinação legal, estariam excluídas da base de cálculo do PIS/COFINS. A partir de uma interpretação hermenêutica sistêmica e também teleológica/finalística,

conclui-se que os mesmos requisitos e condições estabelecidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, em relação à forma de registro contábil, devem ser observados em relação a estas contribuições.

ICMS-ST. ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, não podendo compor, assim, o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, nos termos dos arts. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. CÔMPUTO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em julgar o processo da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para (i.1) rejeitar as preliminares de nulidade e decadência; e, no mérito, para reverter as glosas referentes a (i.2) despesas com embalagens, à exceção de contêineres e contentores flexíveis, bobinas e pallets; (i.3) Insumos para embalagem; (i.4) bens utilizados para manutenção civil, cujo crédito deve ser concedido com base nos encargos de depreciação, conforme pedido subsidiário no recurso; (i.5) serviço de inspeção e manutenção de extintores; (i.6) serviços relativos aos materiais de embalagem, exceto os serviços de tratamento e higienização de pallets; (i.7) serviços de transporte dos bens considerados como insumos neste julgamento; (i.8) manutenção de posta e dutovia; (i.9) serviço de engenharia consultiva comprovado pela nota fiscal de fl. 6832, vinculada ao contrato de prestação de serviços n.º 4600005704/2013; (i.10) pintura industrial; (i.11) despesas, devidamente comprovadas, de frete de produtos em elaboração, mantendo aquelas relativas à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos; (i.12) para inclusão de receitas financeira no cálculo do rateio proporcional de créditos; (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa de pallets e serviço de tratamento e higienização de pallets, vencido o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; e, (iii) por voto de qualidade, para rejeitar o pedido de reversão das glosas de (iii.1) contêineres e contentores flexíveis e bobinas; (iii.2) rolo para ramonador; (iii.3) carroceria de madeira; (iii.4) despesas com sobrestadia de contêineres flexíveis; (iii.5) despesas com gestão de almoxarifado; e (iii.6) para rejeitar o pedido de exclusão das receitas com subvenções para investimento do programa estadual PRODESIN da base de cálculo das contribuições, vencidos os conselheiros José

Renato Pereira de Deus, Francisca das Chagas Lemos e Marina Righi Rodrigues Lara (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Dionisio Carvallhedo Barbosa (substituto integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão de nº 108-010.978 que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada em oposição ao Auto de Infração lavrado para a cobrança de PIS e Cofins.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, foram constatadas as seguintes infrações:

- (i) aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação; e
- (ii) omissão de receitas na apuração da base de cálculo das contribuições.

Inconformada a contribuinte apresentou Impugnação, requerendo:

- (i) preliminarmente, a nulidade do lançamento em vista do procedimento adotado pelo auditor fiscal;
- (ii) necessidade de sobrestamento do feito;
- (iii) a declaração de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos meses de janeiro a março de 2015;
- (iv) a reversão das glosas relativas aos bens e serviços enquadrados no conceito de insumos, tais como materiais de embalagem, rolo para ramonador, carroceria de madeira, bens utilizados para manutenção civil, emissão de vale pedágio, serviço de inspeção e manutenção de extintores, serviços relativos aos materiais de embalagem, serviços de transporte dos insumos, manutenção de posta e dutovia, serviço de engenharia consultiva,

sobrestadia de container, pintura industrial, coleta de amostras e análises técnicas, gestão de almoxarifado, aluguel de veículos;

- (v) a reversão de glosas relativas as despesas de energia elétrica (ICMS substituição tributária);
- (vi) reversão de glosas relativas aos gastos com armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de venda (fretes de transferência de produto acabado entre estabelecimentos do contribuinte, fretes de transferência de produto acabado entre estabelecimentos do contribuinte – terminais de carga e unidades fabris – e fretes na remessa de produto acabado para Depósito e Armazéns de Terceiros);
- (vii) o reconhecimento da tributação das vendas tributadas à alíquota "zero" - CST 06 – outras receitas financeiras;
- (viii) o reconhecimento das operações indicadas no CST 07 (Operações com Suspensão da contribuição);
- (ix) o reconhecimento do Crédito Presumido de ICMS decorrente do PRODESIN como verdadeira subvenção para investimento;
- (x) a reconhecimento da possibilidade de inclusão das receitas financeiras do cálculo do rateio proporcional de créditos.

A 6ª Turma da DRJ08, contudo, por meio do Acórdão de nº 108-010.978, reconheceu apenas parcialmente o direito da contribuinte, para

- (i) reverter a glosa efetuada em relação à nota fiscal nº 20153, emitida em 01/2015, no valor de R\$ 3.844,71, elaborada por INTERTEK DO BRASIL INSPEÇÕES LTDA;
- (ii) reconhecer que a Nota Fiscal n.º 14963 (doc. 10), no valor de R\$ 67.876,21 se refere a operação de venda de mercadoria, destinada ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, sendo, portanto, receita submetidas à alíquota zero das contribuições, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.996/2004.

O referido Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2015

INSUMO. CONCEITO.

Insumos são os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Essencial é 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.

Relevante é o item que, 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 ou por imposição legal.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins.

MÉTODO DO RATEIO PROPORCIONAL.

O método do rateio proporcional prevê a utilização de uma relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total. A receita bruta decorre da venda de bens nas operações de conta própria, da prestação de serviços, do resultado auferido nas operações de conta alheia e das demais receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

A subvenção para investimento não integra a base de cálculo da contribuição, desde que seja registrada em reserva de lucros e seja utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. FASE DE IMPUGNAÇÃO.

Os documentos comprobatórios hábeis e idôneos apresentados na fase de impugnação devem ser acatados pelo órgão julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2015 INSUMO. CONCEITO.

Insumos são os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Essencial é 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.

Relevante é o item que, 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 ou por imposição legal.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias, por não constituir

custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS.

MÉTODO DO RATEIO PROPORCIONAL.

O método do rateio proporcional prevê a utilização de uma relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total. A receita bruta decorre da venda de bens nas operações de conta própria, da prestação de serviços, do resultado auferido nas operações de conta alheia e das demais receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

A subvenção para investimento não integra a base de cálculo da contribuição, desde que seja registrada em reserva de lucros e seja utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. FASE DE IMPUGNAÇÃO.

Os documentos comprobatórios hábeis e idôneos apresentados na fase de impugnação devem ser acatados pelo órgão julgador.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente intimada da referida decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterando os argumentos trazidos em sede de Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Preliminares

1.1. Da nulidade do lançamento por ofensa ao art. 142 do CTN

Sustenta a Recorrente a nulidade do lançamento em razão da realização de compensação de ofício, sem observar se os referidos créditos foram usados pelo contribuinte em períodos posteriores.

No entanto, como muito bem destacado pela decisão de piso tal procedimento não se confunde como a compensação de ofício prevista para casos de restituição e ressarcimento, situação em que cabe à Administração verificar antes do reconhecimento do crédito pleiteado a existência de eventuais débitos do interessado.

No caso dos autos autoridade fiscal, ao constatar a existência de débitos de PIS/COFINS relativos ao ano de 2015, aproveitou os créditos existentes com o intuito de apurar o montante a ser lançado de ofício. Antes do aproveitamento de eventual saldo credor em outros períodos, é necessário que o cálculo tenha sido realizado corretamente a partir do encontro de contas, para que se verifique a existência de saldo credor disponível. Logo, o procedimento adotado pela fiscalização foi correto, mesmo que eventualmente repercuta em períodos posteriores, não havendo que se falar em nulidade por ofensa ao art. 142 do CTN.

Para além disso, a contribuinte sustenta desconhecer o saldo de créditos apurado pela fiscalização de períodos anteriores a janeiro de 2015.

No entanto, como bem abordado pela decisão de piso não haveria que se falar em nulidade do presente lançamento já que, além de ter sido intimada nos processos referentes a tais períodos, acerca de eventuais glosas de créditos e reapuração de base de cálculo das contribuições, tal informação consta expressamente no Termo de Verificação Fiscal, conforme se depreende dos trechos a seguir:

O contribuinte utilizou, no desconto da contribuição apurada em Fevereiro/2015, saldo credor de PIS/Pasep relativo ao crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculada a Receita Tributada no Mercado Interno apurado em Junho/2012 no valor correspondente a R\$ 21.374,45. Tal período de apuração (2T/2012) foi objeto de fiscalização mediante MPF: 05.1.07.00.2016.0089-6. Mediante análise do arquivo da recomposição efetuada pela fiscalização à época do procedimento verifica-se que o valor relativo ao crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculada a Receita Tributada no Mercado Interno apurado em Junho/2012 somou R\$ 14.780.501,26. Entretanto, foram integralmente gastos na dedução da contribuição apurada no mês de apuração do crédito (Jun/2012). Não restando assim saldo disponível para utilização no presente período de Fev/2015. Cumpre deixar consignado que o respectivo processo nº 13502.901488/2016-51 que trata da análise do respectivo direito creditório encontra-se pendente de decisão administrativa definitiva.

O contribuinte utilizou, no desconto da contribuição apurada em Fevereiro/2015, saldo credor de PIS/Pasep relativo ao crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculada a Receita Tributada no Mercado Interno apurado em Julho/2013 no valor correspondente a R\$ 50.709,66. Tal período de apuração (3T/2013) foi objeto de fiscalização mediante MPF: 05.1.07.00.2016.0089-6. Mediante análise do arquivo da recomposição efetuada pela fiscalização à época do procedimento verifica-se que o valor relativo ao crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculada a Receita Tributada no Mercado Interno apurado em Julho/2013 somou R\$ 16.463.458,96. Entretanto, foram integralmente gastos na dedução da contribuição apurada no mês de apuração do crédito (Jul/2013). Não restando assim saldo disponível para utilização no presente período de Fev/2015. Cumpre deixar consignado que o respectivo processo nº 13502.901495/2016-52 que trata

da análise do respectivo direito creditório encontra-se pendente de decisão administrativa definitiva.

O contribuinte utilizou, no desconto da contribuição apurada em Fevereiro/2015, saldo credor de PIS/Pasep relativo ao crédito de Importação Vinculada a Receita Tributada no Mercado Interno apurado em Outubro/2013 no valor correspondente a R\$ 9.682,90. Tal período de apuração (4T/2013) foi objeto de fiscalização mediante MPF: 05.1.07.00.2016.0089-6. Mediante análise do arquivo da recomposição efetuada pela fiscalização à época do procedimento verifica-se que o valor relativo ao crédito de Importação Vinculada a Receita Tributada no Mercado Interno apurado em Outubro/2013 somou R\$ 4.891.512,53. Entretanto, foram integralmente gastos na dedução da contribuição apurada no próprio mês de apuração (Out/2013). Não restando assim saldo disponível para utilização no presente período de Fev/2015. Cumpre deixar consignado que o respectivo processo nº 13502.901497/2016-41 que trata da análise do respectivo direito creditório encontra-se pendente de decisão administrativa definitiva.

O contribuinte utilizou, no desconto da contribuição apurada em Fevereiro/2015, saldo credor de PIS/Pasep relativo ao crédito de Importação Vinculada a Receita Tributada no Mercado Interno apurado em Novembro/2013 no valor correspondente a R\$ 17.890,54. Tal período de apuração (4T/2013) foi objeto de fiscalização mediante MPF: 05.1.07.00.2016.0089-6. Mediante análise do arquivo da recomposição efetuada pela fiscalização à época do procedimento verifica-se que o valor relativo ao crédito de Importação Vinculada a Receita Tributada no Mercado Interno apurado em Novembro/2013 somou R\$ 6.234.229,04. Entretanto, foram integralmente gastos na dedução da contribuição apurada no próprio mês de apuração (Nov/2013). Não restando assim saldo disponível para utilização no presente período de Fev/2015. Cumpre deixar consignado que o respectivo processo nº 13502.901497/2016-41 que trata da análise do respectivo direito creditório encontra-se pendente de decisão administrativa definitiva.

O contribuinte utilizou, no desconto da contribuição apurada em Fevereiro/2015, saldo credor de PIS/Pasep relativo ao crédito de Importação Vinculada a Receita Tributada no Mercado Interno apurado em Dezembro/2013 no valor correspondente a R\$ 31.584,14. Tal período de apuração (4T/2013) foi objeto de fiscalização mediante MPF: 05.1.07.00.2016.0089-6. Mediante análise do arquivo da recomposição efetuada pela fiscalização à época do procedimento verifica-se que o valor relativo ao crédito de Importação Vinculada a Receita Tributada no Mercado Interno apurado em Dezembro/2013 somou R\$ 4.762.896,64. Entretanto, foram integralmente gastos na dedução da contribuição apurada no próprio mês de apuração (Dez/2013). Não restando assim saldo disponível para utilização no presente período de Fev/2015. Cumpre deixar consignado que o respectivo processo nº 13502.901497/2016-41 que trata da análise do respectivo direito creditório encontra-se pendente de decisão administrativa definitiva.

O contribuinte utilizou, no desconto da contribuição apurada em Fevereiro/2015, saldos credores de PIS/Pasep relativos ao crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculada a Receita Não Tributada no Mercado Interno apurados em Agosto e Outubro/2012 nos valores correspondentes a R\$ 48.045,87 e R\$ 4.069,65, respectivamente. Tais períodos de apuração (3 e 4T/2012) foram objetos de fiscalização mediante MPF: 05.1.07.00.2016.0089-6. Mediante análise do arquivo da recomposição efetuada pela fiscalização à época do procedimento verifica-se que o valores relativos aos créditos de Aquisição no Mercado Interno Vinculada a Receita Não Tributada no Mercado Interno apurado em Agosto e Outubro/2012 somaram R\$ 1.391.118,05 e R\$ 1.220.363,83, respectivamente. Entretanto, foram integralmente gastos na dedução da contribuição apurada nos meses de [Ago/2012 (R\$ 119.376,53) e Set/2012 (R\$ 1.271.741,52)] e [Nov/2012 (R\$ 1.220.363,83), respectivamente. Não restando assim saldo disponível para utilização no presente período de Fev/2015. Cumpre deixar consignado que os respectivos processos nº 13502.901486/2016-61 e 13502.901487/2016-14 que tratam da análise dos respectivos direitos creditórios encontram-se pendentes de decisão administrativa definitiva.

(...)"

Ademais, o fato de tais períodos ainda estarem em discussão não acarreta a nulidade do presente lançamento, que deverá considerar eventual saldo credor existente em períodos anteriores a janeiro de 2015, alterando o montante ora exigido.

Diante de todo o exposto, entendo que deve ser rejeitada a preliminar de nulidade suscitada.

1.2. Da decadência

Sustenta a Recorrente a ocorrência de decadência das contribuições relativa às competências de janeiro a março de 2015, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Isso porque, na data em que foi efetuado o lançamento (27/05/2020 – data da ciência do contribuinte) já havia transcorrido mais de 05 (cinco) anos da ocorrência dos citados fatos geradores.

Como se sabe a questão da decadência dos créditos tributários já foi abordada pelo STJ, no Acórdão do REsp nº 973.733/SC, sob o rito dos recursos repetitivos, o qual restou assim ementado:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de

dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

(REsp n. 973.733/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/8/2009, DJe de 18/9/2009.)

Em síntese, restou decidido que a aplicação do prazo estabelecido pelo art. 150, § 4º, do CTN, pressupõe o pagamento prévio pelo sujeito passivo. Inexistindo pagamento, aplica-se a regra geral, constante do art. 173, I, do CTN.

Destaca-se que, nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Regimento Interno do CARF (RICARF), o referido julgamento, por ter sido realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é de observância obrigatória e deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste CARF.

Analizando o caso dos autos, verifica-se que a Recorrente afirma que as deduções dos créditos apurados pela sistemática da não-cumulatividade deveriam ser consideradas como pagamento.

No entanto, entendo que tal argumentação não merece prosperar.

Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, dispõe o art. 2º das Leis, que a alíquota devida será aplicada sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Desse valor, nos termos do art. 3º a pessoa jurídica poderá descontar os créditos elencados em seus incisos.

Verifica-se que a sistemática da não cumulatividade em tais contribuições se diferem de impostos como ICMS, em que o desconto de crédito ocorre na própria apuração. Assim, assiste razão a Recorrente quando afirma que os créditos previstos na legislação funcionam como uma forma de quitação do débito referente a tais contribuições.

No entanto, para fins de determinação do prazo decadencial, este tipo de quitação não foi a prevista pelo STJ. Na ocisão do julgamento do REsp nº 973.733/SC, aquela Corte referência expressa ao pagamento antecipado, isto é, aquele efetuado por ato do próprio sujeito passivo. Tal ato do contribuinte se difere da quitação decorrente da própria sistemática da legislação relativa às contribuições, não podendo, portanto, ser considerada para fins de aplicação do prazo decadencial.

Ademais, o critério adotado por aquele tribunal é objetivo, qual seja, a existência de pagamento, não cabendo, portanto, qualquer ponderação a respeito dos motivos pelos quais o pagamento não foi realizado pelo contribuinte.

Afasta-se, assim, a alegação da Recorrente de aplicação do art. 150, §4º, do CTN no presente caso já que não houve qualquer demonstração de ocorrência do efetivo pagamento.

Dessa forma, não há dúvida de que se aplica ao caso dos autos a regra geral, constante do art. 173, I, do CTN, de modo que tendo a notificação do lançamento ocorrido em 27/05/2020, não há que se falar em decurso do prazo decadencial de cinco anos, o qual se findaria em 01/01/2021.

Diante de todo o exposto, entendo que deve ser rejeitada a preliminar de decadência.

2. Do mérito

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos diz respeito à apuração de créditos de Cofins não-cumulativa, permanecendo a controvérsia sobre os seguintes pontos:

- (i) Despesas com bens e serviços enquadrados no conceito de insumos:
 - a. materiais de embalagem
 - b. rolo para ramonador

- c. carroceria de madeira
- d. bens utilizados para manutenção civil
- e. emissão de vale pedágio
- f. serviço de inspeção e manutenção de extintores
- g. serviços relativos aos materiais de embalagem
- h. serviços de transporte dos insumos
- i. manutenção de posta e dutovia
- j. serviço de engenharia consultiva
- k. sobrestadia de container
- l. pintura industrial
- m. coleta de amostras e análises técnicas
- n. gestão de almoxarifado
- o. aluguel de veículos
- (ii) despesas de energia elétrica
- (iii) despesas com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda
- (iv) operações sujeitas à alíquota zero
- (v) operações com suspensão das contribuições
- (vi) crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Alagoas
- (vii) inclusão de receitas financeira no cálculo do rateio proporcional de créditos

2.1. Despesas com bens e serviços enquadrados no conceito de insumos

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

“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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original)

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve

ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

2.1.1. Das despesas com materiais de embalagem

No que tange às despesas com materiais de embalagem, entendeu a DRJ que somente a embalagem adicionada ao produto em elaboração teria a natureza de insumo, de modo que, após a produção do bem, as embalagens a ele acrescidas não podem ser consideradas insumos.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, os BigBags, Magbags, sacarias, sacas, sacos, papel extensível, bulk liner, injetor, sacas para big bags, contêineres, bobina, capuzes plásticos, filme de polietileno, filme stretch, filme plástico, paletes, capas para bigbag, etiquetas, fitas adesivas, abraçadeiras, cordas, papelão, filmes, fitas, colas, fios de algodão, poliéster, barbante, lonas, caixas de papelão, tinta para impressão são itens utilizados na embalagem, junto ao produto final, viabilizando seu deslocamento e entrega.

Com razão a Recorrente.

No presente caso, conforme se extrai das explicações da Recorrente e do Parecer Técnico juntado, a despesas com materiais de embalagem são imprescindíveis para o processo produtivo da Recorrente.

Adotando-se o entendimento empregado no já citado REsp nº 1.221.170/PR, entendo que o já mencionado art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos.

É que, como mencionado no voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, não há que se falar em interpretação literal do direito ao creditamento. O crédito de PIS e Cofins não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Este decorre da própria dinâmica da não-cumulatividade de tais contribuições. Nesse sentido, a possibilidade de restrição do direito creditório por parte do legislador ordinário nada tem a ver com a interpretação restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita.

Tal entendimento dialoga com o próprio fato gerador das contribuições para o PIS e a Cofins, que não incidem sobre a produção de bens ou prestação de serviços, mas sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica. A questão foi inclusive abordada no voto do Ministro Relator Dias Toffoli, no julgamento do RE nº 841.979/PE, nos seguintes trechos:

“Como se viu, o texto constitucional não estipulou qual seria a técnica da não cumulatividade a ser observada no tratamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo. Também se consignou, nas passagens anteriores, que o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. Com efeito, o ICMS pressupõe a circulação de mercadorias ou a prestação de certos serviços (isso é, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o IPI, a existência de produtos industrializados. Por seu turno, a contribuição ao PIS e a COFINS pressupõem a existência de faturamento ou de receita. Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.

Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.’

Partindo de tal concepção, equivoca a DRJ quando afirma que somente a embalagem adicionada ao produto em elaboração teria a natureza de insumo.

Quando demonstrado pelo contribuinte que tais materiais são essenciais e relevantes para a sua atividade econômica de produção em sentido amplo, estes devem ser reconhecidos como insumos, nos termos do inciso II retro mencionado.

No presente caso, destaco alguns trechos que a Recorrente demonstra a referida relação:

5.2.4. A Recorrente atua na industrialização e comercialização de matérias primas para a cadeia petroquímica, os chamados petroquímicos básicos, integrando também a indústria petroquímica de segunda geração, onde figura como a empresa líder das Américas na produção de resinas termoplásticas, com foco em polietileno, polipropileno e PVC.

5.2.5. No exercício dessas atividades, a Recorrente necessita adquirir materiais de embalagem para fins de utilização no ensacamento do polietileno, polipropileno e PVC, produtos petroquímicos de segunda geração produzidos nas suas plantas industriais denominadas de PE, PP e PVC, conforme descrito nas páginas 218 a 225 (polietileno); 258 a 262 (polipropileno); e 325 a 330 (PVC) do Parecer Técnico do IPT acostado aos autos.

5.2.6. Com efeito, os produtos finais da Recorrente apresentam-se na forma de pó, pellets e microesferas, de modo que se torna inviável seu armazenamento e a sua subsequente venda sem que estes sejam propriamente acondicionados, sob pena destes entrarem em contato com o solo, sendo contaminados por umidade, sujidades, partículas e demais resíduos, que inviabilizariam o produto em si e a entrega aos seus clientes em condições apropriadas, estabelecidas em rígidas especificações técnicas balizadas por normas e ditadas pelo mercado.

5.2.7. Diante disso, a Recorrente se utiliza de **sacarias, sacas, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner injetor e sacas para big bags**, que se tratam de sacos que acondicionam maior ou menor quantidade de produtos finais, a depender de sua efetiva capacidade, para embalar seus produtos finais.

5.2.8. Tais embalagens agrupam os produtos finais, e mantêm a sua integridade durante seu armazenamento e transporte até a clientela, evitando ainda a sua contaminação por umidade, matérias orgânicas, resíduos e detritos, etc., afastando-os do contato com esses elementos, já que não podem ser vendidos em seu estado bruto, a granel, sem que estejam devidamente acondicionados, dispostos e protegidos em embalagens fracionadas.

5.2.9. Portanto, a função desses sacos é justamente o de porcionar em determinadas quantidades e proteger o produto final de quaisquer contaminações que o tornaria impróprio para consumo pela sua clientela industrial, servindo assim verdadeiramente ao seu acondicionamento, integrando as mercadorias vendidas, já que não são reutilizados.

5.2.10. Após serem produzidos e embalados, os produtos são empilhados sobre os **paletes**, para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque, e logo após a rumar com destino aos seus compradores.

5.2.11. Tais pranchas de madeira são utilizadas, de igual forma, com o objetivo de manter as características físico-químicas dos produtos, evitando que estes, por exemplo, percam as suas características originais mediante contato com a superfície (fria ou quente) do solo. Registre-se pela sua importância que os

paletes são classificadas muitas vezes como “one way” (**Pallet One Way**) devido ao fato de os mesmos não serem retornáveis.

5.2.12. Os paletes não apenas evitam que os produtos finais, já ensacados tenham contato com o chão e consequente contaminação por meio de sujidades, umidade, microorganismos, o que tornariam imprestáveis para utilização como matéria prima da indústria de plásticos, terceira geração na cadeia dos químicos e petroquímicos.

5.2.13. Com efeito, os produtos comercializados pela Recorrente têm larga utilização para fabricação de produtos alimentares e farmacêuticos, como em embalagens diversas, sacos, sacolas, na produção de produtos de limpeza etc., justamente por se tratar de um material atóxico e inerte química e biologicamente, como faz prova informação obtida no sítio eletrônico “Mundo do Plástico” (<https://mundodoplastico.plasticobrasil.com.br>), canal de conteúdo da feira “Plástico Brasil - Feira Internacional do Plástico” (doc. 04).

5.2.14. Inegável, portanto, que os produtos finais devem estar intactos e puros, não servindo para utilização na cadeia de plásticos se estiverem contaminados por impurezas e umidade, de modo que **o palete e o filme** servem justamente para isolar o produto final, evitando que entre quaisquer partículas indesejadas pelas micro aberturas dos big bags e mags bags.

5.2.15. Mas não somente, já que os referidos itens de embalagem também viabilizam a entrega do produto ao cliente, já que permitem que diversos sacos sejam agrupados, dispostos e organizados uns sobre os outros em fardos, reunindo assim grandes quantidades de produto final em um só volume, vez que não é viável a venda de grandes quantidades desse polímero a granel.

5.2.16. Diante disso, não é inverídico afirmar que os paletes também integram a embalagem do produto final, sendo inviável a venda destes sem o emprego dessas plataformas de madeira, sobre os quais são agrupados os sacos (**sacos, sacas, big bags, mag bags, contêineres e contentores flexíveis**), sendo referido volume envolvido em **capas protetoras, capuzes, plásticos, plásticos filmes/filmes stretch/filme de cobertura**, a fim de conferir unidade a embalagem como um todo.

5.2.17. Destaque-se que, em certos casos o produto embalado em sacos encontre-se na forma de pó, a exemplo do PVC, de modo que, para proteção do conteúdo dos sacos, os paletes devem ser cobertos com um capuz de plástico e passado um filme de polietileno em volta, evitando mais uma vez que tenham contato com umidade e sujidades.

Destaco que tais alegações são corroboradas pelo Parecer Técnico, nos seguintes termos:

2.1.2. Insumos para embalagem

Para que possa ser mantida a integridade dos materiais produzidos e de suas características durante o transporte e comercialização, sem que ocorra qualquer contaminação aos produtos, todos são devidamente embalados, conforme suas características específicas.

Conforme já descrito no Item 3.2.4.4, os produtos fornecidos na forma de pellets podem ser embalados em sacos de polietileno de 25 kg, agrupados em paletes revestidos por uma folha de papelão e envolvidos em filme stretch, ou ainda em big bags com 1250 kg, também suportados em paletes de madeira revestidos por folha de papelão e envolvidos por filme stretch. Para tanto, são necessários os materiais: filme de polietileno, contêineres flexíveis (comumente chamados de big bags), filme stretch, paletes de madeira, folhas de papelão, lacres para big bag e capas protetoras.

Os filmes e capas protetoras são utilizados com o objetivo de preservar as qualidades dos produtos ensacados, evitando sua contaminação por partículas ou por umidade, que comprometem sua qualidade e seu uso na produção de plástico.

Ainda conforme descrito no Item 3.2.4.4, a embalagem do produto polietileno de ultra alto peso molecular (PEUAPM), fornecido na forma de pó, é realizada com o uso de sacos valvulados, sacolões de rafia denominados “Mag Bag” ou de caixas de papelão especiais denominadas “Gaylord” revestidas internamente com filme de polietileno. Ambas as embalagens são acondicionadas sobre paletes de madeira revestidos por uma folha de papelão, são também revestidas por filme do tipo stretch. Para estas embalagens, são necessários: sacos valvulados fabricados em PEAD, caixas de papelão laminado especiais (“Gaylord”), sacos especiais (“Mag Bag”), filme de polietileno, filme stretch, paletes de madeira e folhas de papelão e capas protetoras.

Finalmente, todas as embalagens recebem identificação de lote com informações pertinentes acerca do produto, através de etiquetas impressas em jato de tinta. Para a confecção e uso destas etiquetas, são necessários: etiquetas de diversos modelos, tinta específica para a impressora utilizada e diluente específico para tinta. Ainda, é necessária uma solução de limpeza específica, para o desentupimento dos cartuchos, agulhas e bicos, operação rotineira que deve ser realizada para remoção da tinta seca dos cabeçotes impressores e garantia do processo.

A título exemplificativo, destaco, ainda, os seguintes trechos com uma descrição mais detalhada do uso alguns materiais de embalagem em seu processo produtivo:

3.3.2.1.9 Abraçadeira de náilon

Abraçadeiras de náilon são utilizadas para lacrar as amostras retiradas dos materiais na etapa de ensacamento, quando do seu envio ao laboratório para a realização dos ensaios e análises para controle e garantia da qualidade dos

produtos. Garante-se que estas amostras sejam representativas dos materiais sendo analisados, sem que haja nenhuma interferência ou contaminação.

3.3.2.1.10 “Mag bags”

Como descrito no Item 3.2.4.4, “Mag bags” são sacolões de rafia especiais, que comportam o material denominado polietileno de ultra alto peso molecular (PEUAPM), sendo necessários para seu acondicionamento.

3.3.2.1.11 Caixas de papelão laminado “Gaylord”

Ainda conforme descrito no Item 3.2.4.4, caixas de papelão laminado denominadas “Gaylord” também são utilizadas para acondicionar o polietileno de ultra alto peso molecular (PEUAPM). Uma caixa destas é mostrada na Figura 3.26.

3.3.2.1.12 Tintas e etiquetas para identificação

As diversas embalagens utilizadas para envasar e acondicionar o produto necessitam receber informações pertinentes sobre o produto contido como especificação, número do lote, entre outros dados pertinentes. Para tanto, as embalagens do tipo big bag são identificadas com etiquetas adesivas de diversos modelos.

As sacarias recebem impressão com jato de tinta, processo que consome tintas específicas para a impressora utilizada e diluente e solventes específicos para a tinta. Ainda, é necessária uma solução de limpeza específica, para o desentupimento dos cartuchos, agulhas e bicos, operação rotineira que deve ser realizada para remoção da tinta seca dos cabeçotes impressores e garantia do processo.

3.3.2.1.13 Materiais de apoio Para as operações de envase, é necessário ainda o uso de fitas adesivas, que são utilizadas no momento da troca das bobinas de envase.

Para fixar os sacos de 25 kg, uns sobre os outros, são utilizadas colas e adesivos específicos, a base de água ou do tipo hotmelt. Este procedimento evita deslizamento e adernamentos, garantindo a integridade das embalagens e dos produtos nelas contidos.

Quando do uso destes adesivos, faz-se ainda necessário o uso de solventes específicos para a limpeza dos equipamentos de aplicação do adesivo, garantindo sua utilização.

Para o acondicionamento de certos produtos gerados, tais como ceras, para que sejam comercializados, são utilizados tambores com capacidades para 200 litros, com tampa removível.

Pelo exposto, tendo sido devidamente comprovado pela Recorrente a utilização das embalagens para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade e segurança e, sendo incontroversa a existência dos créditos glosados, entendo que devem ser revertidas as referidas glosas.

2.1.3. Das despesas com rolo para ramonador

Quanto às despesas com rolo para ramonador sustenta a DRJ que se considera essencial apenas o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, ou, quando sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

A Recorrente, contudo, foi capaz de demonstrar, em sede de Recurso Voluntário, a essencialidade e relevância de tal equipamento. E síntese, afirma que o rolo para ramonador teria por função realizar a limpeza dos tubos das caldeiras localizadas nas plantas fabris, com a finalidade de manter a eficiência destas. Vejamos:

5.2.43. O ramonador é um equipamento que tem por função realizar a limpeza dos tubos das caldeiras localizadas nas plantas fabris da Autuada, com a finalidade de manter a eficiência destas. A limpeza visa a remoção da fuligem que pode causar danos aos processos químicos, obstruir entradas de instrumentos ou atingir equipamentos que trabalham em alta velocidade.

5.2.44. Com efeito, as caldeiras desempenham importante papel nos processos produtivos da Recorrente, sendo utilizadas, dentre outros, para a produção de vapor, que por sua vez é utilizado em diversas etapas do processo fabril. Na Unidade de Químicos(Q2), por exemplo, há duas caldeiras a carvão, e em cada uma delas há 32 ramonadores.

5.2.45. Os ramonadores são fixados separadamente e distribuídos nas paredes das caldeiras, em pontos estratégicos, de modo a garantir a adequada limpeza destas. Esses equipamentos possuem uma lança, de aproximadamente 9 metros de comprimento, onde trabalham os rolos (rolo do ramonador). Periodicamente essa lança é inserida no interior da caldeira para realizar a limpeza e no furo existente na ponta da lança é injetado vapor que auxilia na limpeza dos tubos.

5.2.46. Sem o rolo do ramonador, a função de tal equipamento restaria prejudicada, pois não seria possível o seu funcionamento, e conseqüentemente, a limpeza das caldeiras, o que, por sua vez, compromete o processo fabril da Recorrente, que poderá ser contaminado sem a adequada manutenção (limpeza) das caldeiras.

5.2.47. Percebe-se, portanto, que os rolos utilizados nos ramonadores são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, configurando-se, nitidamente, como insumos, de modo que a decisão em testilha merece ser revista também neste particular.

Pelo exposto, tendo sido devidamente comprovado pela Recorrente a essencialidade e relevância do gasto com rolo para ramonador para o seu processo produtivo, e, sendo incontroversa a existência dos créditos glosados, entendo que devem ser revertidas as referidas glosas.

2.1.4. Das despesas com carroceria de madeira

Quanto às despesas com carroceria de madeira sustenta a DRJ que se considera essencial apenas o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, ou, quando sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que o equipamento é utilizado na área de manutenção para o adequado transporte de equipamentos. Em suas palavras:

5.2.49. Como cediço, os serviços de manutenção corretiva e preventiva em equipamentos, tais como trocadores de calor e serpentinas de fornos, dentre outros, são necessários à conservação das máquinas e equipamentos que garantem os diversos parques fabris da ora Recorrente, voltados à fabricação dos seus produtos finais.

5.2.50. Para viabilizar o transporte desses equipamentos, em razão de suas dimensões e peso, é essencial a utilização de carroceria de madeira, a qual possibilita o correto deslocamento desses equipamentos até a área de manutenção, sem danificá-los, o que ocorre periodicamente.

Das explicações acima, não há dúvida a respeito da essencialidade e relevância do gasto com carroceria de madeira para o seu processo produtivo, já que a sua ausência acarreta perda na qualidade do processo de fabricação dos produtos finais. Sendo, portanto, incontroversa a existência dos créditos glosados, entendo que devem ser revertidas as referidas glosas.

2.1.5. Das despesas com bens utilizados para manutenção civil

No que se refere aos bens utilizados para manutenção civil, como tintas, areia, cimento, tijolo, madeirite, entendeu a DRJ que não poderiam ser considerados como essenciais para o processo produtivo.

A Recorrente, no entanto, comprova que tais bens são utilizados na execução de serviços de manutenção de áreas industriais. Afirma que tais gastos se demonstram essenciais para garantir a conservação de suas instalações fabris, uma vez que garantem a integridade e o prolongamento da vida útil das estruturas de suporte nas quais estão instalados os equipamentos e tubulações. Em suas palavras:

5.2.53. Neste particular, esclarece a ora Recorrente que tais bens foram utilizados na execução de serviços de manutenção de áreas industriais, descritos no contrato firmado com a Construtora e Engenharia Sabiá Ltda. (doc. 07 da Impugnação – fls. 8291 a 9361), os quais são essenciais para garantir a conservação de suas instalações fabris, e, consequentemente, viabilizar a continuidade de seus processos produtivos, na medida em que garantem a integridade e o prolongamento da vida útil das estruturas de suporte nas quais estão instalados os equipamentos e tubulações; tendo se creditado das aquisições dos bens por si adquiridos, necessários a execução de tais serviços, como insumo, já que se tratam de aquisições acessórias ao seu processo produtivo.

No entanto, por se tratar de benfeitorias realizadas na planta industrial, o direito ao crédito encontra-se previsto no inciso VII do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o qual decorre de benfeitorias realizadas em imóveis utilizados nas atividades da empresa, não se restringindo às atividades do setor produtivo. Destaca-se, contudo, que a referida apuração deve se dar com base nos encargos de depreciação.

Nesse sentido é o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

(...)

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. BENFEITORIAS.

Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, materiais para instalações elétricas e hidráulicas) utilizados em construção, benfeitoria ou reforma, devem ser ativados, independentemente do custo unitário, tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (artigo 79 e 81, inciso II do Código Civil). Dessarte, os dispêndios com materiais de construção, assim como se dá com as benfeitorias, devem ser contabilizados no ativo imobilizado e, como tais, somente geram direito de crédito da Contribuição ao PIS e COFINS na forma de depreciação.

(...)

(Acórdão nº 3402-006.473 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 24 de abril de 2019 – Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz)

Pelo exposto, quanto a este ponto, o pleito da recorrente merece parcial provimento, devendo o referido crédito ser apurado com base nos encargos de depreciação, conforme estabelecido pelos anexos que compõem o doc. 05 do Recurso Voluntário, os quais indicam a vinculação dos bens glosados aos bens depreciáveis utilizados na sua atividade produtiva.

2.1.6. Das despesas com emissão de vale pedágio

Quanto aos gastos com vale-pedágio, a DRJ manteve as glosas promovidas pela fiscalização, sob o fundamento de que inciso IX do artigo 3º da lei nº 10.833/2003 é claro ao determinar que somente as despesas com frete na venda de mercadorias podem originar créditos de PIS/COFINS, não havendo nenhuma previsão para a inclusão de outras despesas relacionadas ao transporte de mercadorias na base de cálculo dos créditos não cumulativos.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, o serviço contratado para pagamento do pedágio pelos veículos de carga é ônus obrigatório e de responsabilidade contratante do serviço de transporte, devendo ser considerado como insumo.

Sem razão à Recorrente.

Nos termos do art. 2º da mencionada Lei nº 10.209/01, o valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.

Diante da referida exclusão, não há dúvida a respeito da aplicação do disposto no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.637/2002:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

I - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Nesse sentido, destaco o entendimento adotado, por unanimidade de votos, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção, no Acórdão nº 3402-009.384, de relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014 PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS SOBRE VALE-PEDÁGIO. Não havendo incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do vale-pedágio, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados, a teor do inc. II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003.

(3402-009.384 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Conselheiro Relator Lázaro Antônio Souza Soares - Sessão de 27 de outubro de 2021)

Dessa forma, entendo que deve ser mantida a glosa quanto a este ponto.

2.1.7. Das despesas com serviço de inspeção e manutenção de extintores

No que tange às despesas com serviço de inspeção e manutenção de extintores entendeu a DRJ que apesar de decorrerem de exigência legal, essa por ser uma obrigação geral,

que atinge o estabelecimento como um todo e não restringe aos bens produzidos da Recorrente, não obedece ao critério da relevância.

Ocorre que, conforme sustenta a Recorrente, por industrializar e vender produtos químicos e petroquímicos, o regular desenvolvimento de sua atividade depende da manipulação de diversos produtos químicos com características inflamáveis, o que torna tal mais relevante para o seu ciclo produtivo. Em suas palavras:

5.3.14. Por este motivo, a Recorrente realiza a contratação dos serviços de inspeção e manutenção dos sistemas de prevenção, proteção e combate contra incêndios, os quais compreendem diversos equipamentos, tais como os extintores discriminados no Laudo Técnico já colacionado e nos contratos firmados entre a Recorrente e a RCC PREVENCAO DE INCENDIO LTDA, a C M COUTO SISTEMAS CONTRA INCENDIO LTDA, a COMEX COMÉRCIO DE EXTINTORES LTDA e a SANAR FOGO COM DE EXTINTORES LTDA (docs. 06 e 07 da Impugnação – fls. 8264 a 9361).

5.3.15. Ademais, em consonância com o art. 157, I, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, o Ministério do Trabalho e do Emprego editou a Norma Regulamentadora - NR nº 23, que estabelece as medidas de segurança a serem adotadas pelas empresas no tocante à prevenção e ao combate a incêndios em seus estabelecimentos, a qual impõe às empresas a obrigatoriedade de possuírem, em seus estabelecimentos, sistemas efetivos de proteção e combate a incêndios, in verbis:

23.1.1 Todas as empresas deverão possuir:

- a) proteção contra incêndio;
- b) saídas suficientes para a rápida retirada do pessoal em serviço, em caso de incêndio;
- c) equipamento suficiente para combater o fogo em seu início;
- d) pessoas adestradas no uso correto desses equipamentos.

5.3.16. Especificamente em relação aos extintores, a norma é clara, inclusive ao estabelecer a obrigatoriedade de inspeção e manutenção periódica, quantidade, localização e sinalização destes equipamentos:

23.11 Extintores.

23.11.1 Em todos os estabelecimentos ou locais de trabalho só devem ser utilizados extintores de incêndio que obedeçam às normas brasileiras ou regulamentos técnicos do Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial - INMETRO, garantindo essa exigência pela aposição nos aparelhos de identificação de conformidade de órgãos de certificação credenciados pelo INMETRO.

23.12 Extintores portáteis.

23.12.1 Todos os estabelecimentos, mesmo os dotados de chuveiros automáticos, deverão ser providos de extintores portáteis, a fim de combater o fogo em seu início. Tais aparelhos devem ser apropriados à classe do fogo a extinguir. (...)

23.14 Inspeção dos extintores.

23.14.1 Todo extintor deverá ter 1 (uma) ficha de controle de inspeção (ver modelo no anexo).

5.3.18. Não fosse isso o bastante, a Norma Regulamentadora nº 23 veicula ainda a necessidade dos estabelecimentos de riscos elevados ou médios – como obviamente é o caso da Recorrente – de instalarem sistema de alarme capaz de dar sinais perceptíveis em todos os locais da construção:

23.18 Sistemas de alarme.

23.18.1 Nos estabelecimentos de riscos elevados ou médios, deverá haver um sistema de alarme capaz de dar sinais perceptíveis em todos os locais da construção.

5.3.19. Com efeito, as operações acima descritas de instalação e conservação dos equipamentos e sistemas de combate a incêndios somente podem ser executadas por empresas especializadas, capazes de observar as normas técnicas aplicáveis a estas atividades.

5.3.20. E é com o escopo de manter em boas condições de segurança as instalações da ora Recorrente e para evitar o risco de perecimento/destruição de sua produção, sobretudo por lidar com matérias primas, insumos e produtos finais altamente inflamáveis, é que se faz necessária a contratação dos serviços de manutenção de equipamentos de combate a incêndio e inspeção de extintores, os quais foram equivocadamente glosados pela autoridade fiscal.

5.3.21. Destarte, para manter íntegros seus estoques de insumos, sua produção e seus produtos finais, de cuja comercialização depende, é imprescindível que a Recorrente afaste por completo os riscos de incêndios ou ao menos os minimize, é fundamental investir em gastos necessários à prevenção e contenção de incêndios.

5.3.22. Por esta razão, os equipamentos de segurança que guarnecem tais instalações, sejam submetidos a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos, sendo de fundamental relevância a contratação de empresas para, de acordo com suas respectivas especialidades, manter em boas condições a os sistemas de combate a incêndios da sua unidade.

5.3.23. A manutenção em equipamentos pressupõe primeiramente a inspeção física de todas as instalações, checagem das estruturas, identificação dos equipamentos que merecem reparos/substituições, por parte de empresas altamente especializadas, que, em seguida, procedem à execução dos serviços

propriamente ditos de conservação; motivo pelo qual é evidente o direito a o direito ao crédito sobre serviços tão relevantes.

Considerando o conceito de insumo adotado no item anterior, verifica-se que tais despesas são altamente relevantes para o processo de produção da Recorrente, já que decorrem de uma série de imposições legais que devem ser observadas pela contribuinte.

É importante destacar que a contribuinte demonstra que tais serviços de inspeção e manutenção de extintores dizem respeito a gastos destinados exclusivamente à área de produção dos seus estabelecimentos, o que se pode extrair do Razão da conta correspondente aos lançamentos das despesas dessa natureza (Conta Contábil n.º 4301020501), anexados em seu Recurso Voluntário como docs. 06 e 07. Dos referidos documentos, verifica-se que todos os gastos glosados se referem à área funcional (coluna “U”) de PRD1, atinente à área de Produção, e DIS1, relativo à área de distribuição.

Dessa forma, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos, devidamente comprovados, com serviço de inspeção e manutenção de extintores.

2.1.8. Das despesas com serviços relativos aos materiais de embalagem

Quanto às glosas com serviços relativos aos materiais de embalagem, isto é, de “ENSAQUE DE RESINAS”, “ENSAQUE DE PVC VOL. MÍNIMO CVP”, “ENSAQUE A GRANEL DE PVC VOL. MÍNIMO CVP” e “RECURSO ENSAQUE - HE-CV”, entendeu a DRJ que deveriam ser mantidas, ao argumento de que os bens em estudo eram na realidade embalagens de transporte ou bens que por sua natureza não se equiparavam a insumo. Concluiu, assim que os serviços aplicados em bens que não são insumos acabam por ter a mesma destinação.

A Recorrente, por sua vez, entende que tais serviços são necessários para adequar as embalagens, customizando-as e adaptando-as, no intuito de identificar corretamente as embalagens nas quais são acondicionados seus produtos.

Com razão a Recorrente.

Como mencionado no item 1.1., tendo sido devidamente comprovado pela Recorrente a utilização das embalagens para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade e segurança, não há dúvida a respeito da sua qualificação como insumo da atividade produtiva da Recorrente. Consequentemente, os serviços aplicados em tais bens acabam por ter a mesma destinação.

A Recorrente, em seu Recurso Voluntário, demonstra a essencialidade e relevância de tais gastos, nos seguintes termos:

5.3.39. O escopo dos serviços cujos créditos foram glosados se encontra devidamente descrito nos contratos firmados com seus fornecedores e nos laudos técnicos já apresentados (docs. 06 e 07 da Impugnação – fls. 8264 a 9361), evidenciando que **estes são fundamentais e relevantes às atividades produtivas,**

pois a Recorrente não dispõe de todos os meios e condições ideais para embalar e expedir os seus produtos finais sem recorrer a terceiros; é por esta razão que se vale das contratações citadas pela fiscalização para viabilizar o processo de ensaque e acondicionamento dos produtos fabricados.

5.3.40. Desse modo, são as referidas empresas prestadoras de serviços (DHL LOGISTICS BRAZIL LTDA., KATOEN NATIE DO BRASIL LTDA, e IN HAUS SERVICOS DE LOGISTICA LTDA) que promovem o ensacamento das resinas em pó e pellets nos big bags e mag bags (sacos para embalagem), e, após, realizam o empilhamento de quantidades diversas dessas sacas sobre os paletes, para revesti-los posteriormente por capas, e depois, envolvê-los em plásticos filmes, formando enfim um volume único a ser colocado em caminhões e navios para venda.

5.3.41. Sendo assim, não apenas são devidos créditos com os gastos com os materiais de embalagem descritos, como também ensejam o creditamento os serviços de ensaque e expedição contratados pela Recorrente junto a terceiros, que realizam o acondicionamento manual e mecânico dos produtos finais, permitindo assim que estes se aperfeiçoem mediante aposição de embalagens, finalizando assim o processo produtivo.

5.3.42. Ora, conforme acima pontuado, os produtos finais da Recorrente são pequenas esferas de resinas, de larga utilização pela cadeia das indústrias de plásticos, que não podem ser vendidas a granel, seja em razão do risco de perda/perecimento, seja diante da impossibilidade de contaminação por sujidades, umidade e partículas que os tornariam imprestáveis para uso em embalagens alimentícias e produtos hospitalares.

5.3.43. Os serviços em destaque são fundamentais, portanto, para a preservação técnica e qualitativa dos produtos fabricados e na sequencia comercializados, após o devido acondicionamento, pela Recorrente, mantida a integridade de suas qualidades físico-químicas; as quais são preservadas pelo adequado serviço de ensaque.

5.3.44. Em relação às aquisições do serviço de “TRATAMENTO DE PALLETS”, contratado junto aos fornecedores MADEIREIRA HAAS LTDA, RECYCLE COM E SERV LTDA, JMS EMBALAGENS INDUSTRIAIS LTDA, SUL VALE EMBALAGENS LTDA, V M SERVICOS LTDA, COMERCIAL O.T.M. LTDA., e INSIGHT COMERCIO E SERVICIO DE FUMIGACAO LTDA, cujos créditos foram inadvertidamente glosados pela Fiscalização, é também certo que tal glosa também carece de meios a prosperar.

5.3.45. Afinal, tratam-se de serviços de tratamento térmico dos pallets, com fins quarentenários, medida exigida pelo comercio internacional para autorizar a entrada de embalagens de madeira com o objetivo de proteger a agricultura do país contra a entrada de pragas, conforme atestam laudo técnico (doc. 06 da Impugnação – fls. 8264 a 8290) e informativo divulgado pelo Ministério da Agricultura (doc. 08 da Impugnação – fls. – 9362 a 9363).

5.3.46. Note-se, inclusive, que as embalagens que passam por esse tipo de tratamento são marcadas com símbolos que demonstram que estas efetivamente passaram por processo de tratamento fitossanitário e que, portanto, estão aptas a adentrarem o país de destino.

5.3.47. Corresponde, portanto, a exigência legal, conforme se infere do Decreto n.º 24.114/1934, da Lei n.º 7.802/1989, do Decreto n.º 4.074/2002, do Decreto n.º 5.759/2006, da Instrução Normativa Conjunta n.º 01/2002, da Instrução Normativa n.º 04/2004 e da Instrução Normativa n.º 66/2006, cujo descumprimento impediria a Recorrente de comercializar os seus produtos no exterior.

5.3.48. O mesmo se aplica para o serviço de higienização de big bag, cujos valores foram equivocadamente glosados pela fiscalização.

5.3.49. Afinal, conforme se infere dos contratos firmados entre a Recorrente e seus fornecedores (doc. 07 da Impugnação – fls. 8291 a 9361), tal serviço consiste na lavagem e higienização dos big bags adquiridos pela Recorrente, com produtos químicos próprios e certificados pela ANVISA, a fim prepará-los para o armazenamento dos produtos elaborados, de forma a garantir as especificidades e a qualidade do produto, bem como impedir a sua contaminação por agentes externos.

5.3.50. Além disso, a certificação da higienização das embalagens, levada a cabo por empresas extremamente especializadas e de acordo com as inúmeras normas e regulamentos expedidos pela ABNT e pelo Inmetro, é imprescindível para a regular exportação dos produtos elaborados pela Recorrente.

5.3.51. A higienização e preparo dos big bags é um processo complexo, que envolve etapas de lavagem e posterior secagem com equipamentos e produtos específicos, além de inspeções e eventuais reparos a fim de entregar o material dentro dos padrões estabelecidos com pelo cliente para transporte dos produtos desejados.

5.3.52. Tamanha é a especificidade e relevância deste serviço que, em caso de contaminação identificada durante o processo de inspeção realizado na descarga do produto em seu destinatário final, decorrente do processo de higienização da embalagem, a empresa contratada pela Recorrente é prontamente responsabilizada, conforme previsão contratual!

5.3.53. Como visto (5.2.13), alguns dos produtos (como o Polipropileno) comercializados pela Recorrente têm larga utilização para fabricação de produtos alimentares e farmacêuticos, como em embalagens diversas, sacos, sacolas, na produção de produtos de limpeza etc, justamente por se tratar de um material atóxico e inerte química e biologicamente, conforme sítio eletrônico “Mundo do Plástico” (doc. 04).

5.3.54. Inegável, portanto, que os produtos finais devem estar intactos e puros, não servindo para utilização na cadeia de plásticos se estiverem contaminados por impurezas e umidade.

5.3.55. Desta forma, tratam-se de evidentes serviços essenciais à atividade da Recorrente.

5.3.56. Também não merece prosperar a glosa perpetrada em relação aos serviços de impressão e codificação de sacarias, eis que se constituem na identificação de cada embalagem de produtos envasados, apondo as informações relativas a material, lote, data de fabricação e equipamento responsável pelo envase, garantindo todo o processo de controle, rastreabilidade, qualidade do material e condições de segurança no transporte, conforme se observa do laudo técnico anexado e contratos firmados entre a Recorrente e seus fornecedores (docs. 06 e 07 da Impugnação – fls. 8264 a 9361)

5.3.57. Não há, portanto, como a Recorrente comercializar e transportar seus produtos sem as identificações necessárias, estando, inclusive, sujeita aos cumprimentos das normas e regulamentos editados pela Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, pelo Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial – INMETRO, bem como as Normas Regulamentadoras do Ministério do Trabalho e Emprego e as resoluções da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT (como a NBR nº 7500 - Identificação para o transporte terrestre, manuseio, movimentação e armazenamento de produtos).

Em resumo, a essencialidade de tais serviços decorre, portanto, da intrínseca relação entre a utilização de embalagens específicas e a adequada realização processo produtivo de fabricação dos produtos finais, que, se ausentes, privam a qualidade das atividades realizadas. A relevância, por sua vez, decorre de uma série de imposições legais que devem ser observadas pela contribuinte.

Dessa forma, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos, devidamente comprovados, com os serviços relativos aos materiais de embalagem.

2.1.9. Das despesas com serviços de transporte dos insumos

No que se refere às despesas com serviços de transporte, concluiu a DRJ que a fiscalização teria agido de forma correta ao permitir a apuração de créditos de PIS/COFINS, vinculados somente a despesas com frete na aquisição de insumos, vedando tal apuração quando o bem transportado não possuía a natureza de insumo.

Ocorre que, como já mencionado, nem todas as glosas efetuadas pela fiscalização em relação a alguns estão corretas. Alguns itens se configuram como efetivos insumos. Dessa forma, assiste razão a Recorrente quando afirma que os gastos com os serviços de transporte dos bens que foram considerados insumos devem dar direito a crédito, eis que compõem o custo de aquisição do próprio insumo.

Pelo exposto, voto por reverter as glosas relativas às despesas com serviços de transporte dos bens considerados como insumo no presente voto.

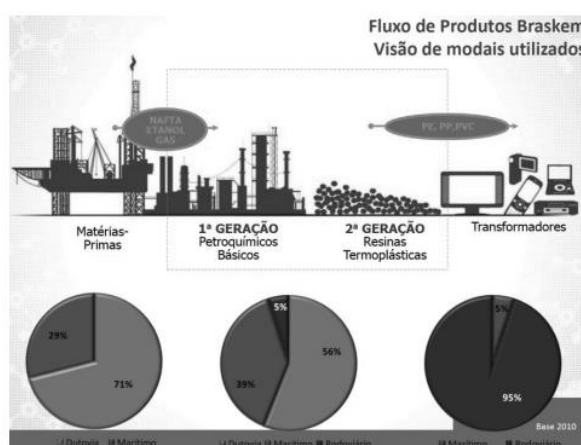
2.1.10. Das despesas com manutenção de posta e dutovia

No que tange às despesas com manutenção de posta e dutovia, entendeu a DRJ que não podem ser considerados insumos, pois não são utilizados na atividade de produção da empresa, não sendo, portanto, essenciais e muito menos relevantes.

A Recorrente, por sua vez, assim dispõe em seu Recurso Voluntário:

5.3.73. Como é sabido, **grande parte dos insumos adquiridos pela Recorrente para utilização em seu processo produtivo – alguns altamente inflamáveis, registre-se – são recebidos pelos parques fabris através de dutovias. Da mesma forma, uma parcela dos produtos finais elaborados pela Autuada é escoada para os portos e terminais através deste mesmo modal.**

5.3.74. Veja-se, por exemplo, que, no ano de 2010, cerca de 71% da matéria prima adquirida pela Unidade de Insumos Básicos – UNIB da Recorrente localizada no Rio Grande do Sul era recebida através de dutovias, enquanto 56% da produção daquele estabelecimento também era escoada por meio deste modal:



5.3.75. Assim, periodicamente, é necessário averiguar as corretas condições de funcionamento destes dutos, efetuando os necessários reparos com vistas a preservar a capacidade de transporte, bem como contribuir para a segurança das pessoas e preservação do meio ambiente.

5.3.76. Nestas circunstâncias é que se tem por fundamental relevância a contratação de diversas empresas para, de acordo com suas respectivas especialidades, manter a unidade, em sua integralidade, apta ao perfeito exercício da atividade econômica nela desenvolvida e em conformidade com o Regulamento Técnico de Dutos Terrestres (RTDT), instituído em 2011 pela Agência Nacional do Petróleo – ANP por meio da Resolução n.º 6/2011 (doc. 08) e que estabelece os requisitos essenciais e os mínimos padrões de segurança

operacional para os Dutos Terrestres (Oleodutos e Gasodutos), por ele abrangidos, visando à proteção do público em geral e da força de trabalho da companhia operadora, bem como a proteção das instalações e do meio ambiente.

5.3.77. Registre-se, ademais, que tal manutenção perpassa não somente pelas máquinas, equipamentos e acessórios dos aludidos terminais, mas também pela estrutura física (civil) nas quais estão instaladas.

5.3.78. Desse modo, os serviços de manutenção em equipamentos pressupõem, além da inspeção física de todas as instalações - com eventuais reparos/substituições necessárias, a checagem e manutenção das estruturas que cercam as dutovias.

5.3.79. Ressalte-se que os dutos são as grandes estruturas tubulares por onde percorrem os insumos de produção e produtos elaborados, continuamente sujeitas a variações térmicas, movimentações de solo, ações de terceiros, atuações físicoquímicas, pelo que é evidente a necessidade de constante inspeção e manutenção desses elementos, dentro dos escopos e da periodicidade definidas na Resolução ANP n.º 6/2011, a fim de evitar entupimentos, rompimentos, fissuras, vazamentos, realizando-se os reparos necessários sempre que constatadas falhas operacionais.

5.3.80. Portanto, fazem parte do escopo de tal serviço, as seguintes ações: movimentação de terra (escavação e reaterro), drenagem, limpeza de vegetação, pavimentação, alvenaria, construção e reparo de cercas, recuperação de erosão e desmoronamento, demolição, sinalização, dentre outras, todas estabelecidas na Resolução da ANP, conforme se observa do Laudo Técnico já anexado e do contrato firmado entre a Recorrente e a ROTHEUMA CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO (docs. 06 e 07 da Impugnação – fls. 8264 a 9361).

5.3.81. A não execução destes serviços expõe legalmente a empresa e põe em risco iminente as pessoas e ao meio ambiente, diante da possibilidade de acidentes; mas, sobretudo, gera a possibilidade de parar o processo de produção, haja vista a imprescindibilidade para a movimentação dos insumos e dos produtos finais da Recorrente, o que aparentemente não foi notado pelo órgão julgador de piso.

5.3.82. Por este motivo, saltando aos olhos sua imprescindibilidade à continuidade e preservação da qualidade do processo produtivo, é inegável que tais serviços devem ser compreendidos como insumos, que importam em custo assumido pela Recorrente, porquanto essencial à manutenção de seu parque fabril.

Em suma, verifica-se que a essencialidade de tais serviços decorre do simples fato de que grande parte dos insumos adquiridos pela Recorrente para utilização em seu processo são recebidos pelos parques fabris por meio das dutovias, do mesmo modo que uma parcela dos produtos finais elaborados é escoada para os portos e terminais por este mesmo modal. Obviamente, tais dutos devem estar em perfeitas condições de funcionamento, o que torna

altamente necessário os reparos para preservar a capacidade de transporte e a segurança das pessoas e preservação do meio ambiente. A relevância, por sua vez, decorre de uma série de imposições legais que devem ser observadas pela contribuinte e que estabelecem os requisitos essenciais e os mínimos padrões de segurança operacional para os Dutos Terrestres, visando à proteção do público em geral e da força de trabalho da companhia operadora, bem como a proteção das instalações e do meio ambiente.

Dessa forma, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos, devidamente comprovados, com os serviços relativos a manutenção de posta e dutovia.

2.1.11. Das despesas com serviço de engenharia consultiva

No que se refere à despesa com o serviço prestado por SNC LAVALIN PROJETOS LTDA, relativo à nota fiscal de fl. 6832, entendeu a DRJ que a descrição do serviço prestado como sendo “engenharia consultiva” por si só não permitiria conceituá-lo como insumo. Sustenta que, apesar de o contribuinte ter relatado em sua impugnação que o serviço em questão seria de controle e monitoramento de efluentes e emissões de gases, não seria possível, possível relacionar a nota fiscal em tela com o contrato apresentado.

Ocorre que, como muito bem demonstrado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, as telas de seu sistema informatizado de contabilidade comprovam a vinculação entre o contrato de prestação de serviços n.º 4600005704/2013 e a Nota Fiscal n.º 343 objeto da glosa:

Item	Mat. adm. serv.	Reg. info.	It...	G...	T...	ReqC	It...	Contrato básico	It...	Contrato c...	Item cont...	SolCot.	Item	Doc. compras	Item	Dep...	It...	C.Doc. ext.
10								4600005704	10									

Folha reg. serv.	T...	Oper.	TM/Doc. material	Item Dcto.	X	Quantidade UNP	Lote	Montante a...	Moeda	Data de e...
WE	Entrada mercadori	101	5005731273	1	12.08.2015	8.674,990	UN	61.680,49 BRL	1	14.08.2015
WE	Entrada mercadori	101	5005651366	1	09.07.2015	5.450,432	UN	37.880,50 BRL	1	14.07.2015
WE	Entrada mercadori	101	5005585596	1	16.06.2015	7.364,564	UN	51.183,72 BRL	1	17.06.2015
WE	Entrada mercadori	101	5005503297	1	12.05.2015	12.011,309	UN	83.478,60 BRL	1	13.05.2015
WE	Entrada mercadori	101	5005443768	1	15.04.2015	11.028,190	UN	76.645,92 BRL	1	15.04.2015
WE	Entrada mercadori	101	5005384182	1	11.03.2015	6.299,928	UN	43.794,50 BRL	1	12.03.2015
WE	Entrada mercadori	101	5005313212	1	13.02.2015	4.945,844	UN	34.375,63 BRL	1	19.02.2015
WE	Entrada mercadori	101	5005243450	1	15.01.2015	3.347,928	UN	23.208,10 BRL	1	18.01.2015
WE	Entrada mercadori	101	5005172310	1	10.12.2014	2.934,460	UN	26.391,30 BRL	1	15.12.2014
WE	Entrada mercadori	101	5005103601	1	12.11.2014	5.426,009	UN	37.710,76 BRL	1	14.11.2014
WE	Entrada mercadori	102	5005103554	1	12.11.2014	5.426,009	UN	37.710,76 BRL	1	14.11.2014
WE	Entrada mercadori	101	5005000001	1	15.11.2014	8.434,000	UN	57.516,76 BRL	1	15.11.2014

Das referidas telas é possível concluir que o Pedido n.º 4501098172, ao qual está vinculada a Nota Fiscal n.º 343, remete ao Contrato básico n.º 4600005704, firmado entre a Recorrente e a SNC LAVALIN PROJETOS LTDA.

Ademais, da análise da referida nota fiscal, verifica-se que o referido serviço de consultoria técnica acobertou o monitoramento de emissões fugitivas, se enquadrando no código 01724, referente ao Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos:

 PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e 20150220/00896934000153		Número da Nota 00000343 Data e Hora de Emissão 20/02/2015 08:20:30 Código de Verificação WFGL-NUDR		
PRESTADOR DE SERVIÇOS  CPF/CNPJ: 00.896.934/0001-53 Inscrição Municipal: 2.505.966-1 Nome/Razão Social: SNC-LAVALIN PROJETOS LTDA Endereço: AV PAULISTA 686, CONJS. 41 E 43 - BELA VISTA - CEP: 01310-100 Município: São Paulo UF: SP				
TOMADOR DE SERVIÇOS Nome/Razão Social: BRASKEM S/A CPF/CNPJ: 42.150.391/0038-62 Inscrição Municipal: ---- Endereço: RV BR 386, Rod. Tabal/Canoas, Km 419, Via do Contorno, 850 - Pólo Petroquímico de Triunfo - CEP: 95853-000 Município: Triunfo UF: RS E-mail: nfeservicos@braskem.com				
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS FRS 1003977810 Descrição dos Serviços: Consultoria Técnica em Monitoramento de Emissões Fugitivas Local de prestação do serviço- UNIB RS- Triunfo Retribuições: ISS R\$ 1.718,69 Retido para o Município de Triunfo/RS. PIS R\$ 223,43 COFINS R\$ 1.031,21 CSLL R\$ 343,74 IRRF R\$ 515,60 Líquido a Receber R\$ 30.540,95 Dados Bancários: Banco 341 Itaú Ag. 8729 C/C 23252-3 Vencto 15/03/2015 Serviços prestados conforme item 7.12 da Lei Federal 116/2003- ISS Retido para o Município de Triunfo. Serv. Prestados não sujeitos a retenção de 11% para o INSS				
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 34.373,62				
Código do Serviço 01724 - Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.				
Valor Total das Deduções (R\$)	Base de Cálculo (R\$)	Aliquota (%)	Valor do ISS (R\$)	Crédito (R\$)
0,00	34.373,62	5,00%	1.718,68	0,00

Diante do exposto, tendo sido devidamente comprovada pela Recorrente a vinculação entre a Nota Fiscal glosada e o contrato apresentado, entendo que deve ser revertida a referida glosa.

2.1.12. Das despesas com sobrestadia de container

Quanto às despesas com sobrestadia de container, sustenta a DRJ que por não integram o conceito de frete, não seria passível de gerar crédito de PIS/COFINS.

A Recorrente, por sua vez, afirma que o contrato de transporte apenas se consuma quando o objeto a ser transportado é efetivamente entregue ao destinatário, de modo que os valores adicionais derivados da eventual impossibilidade de entrega da mercadoria, no local e tempo pactuados, devem ser agregados ao preço do frete, em virtude da própria lógica do contrato de transporte.

A possibilidade de creditamento de frete/armazenagem na operação de venda é disciplinada pelo art. 3º, X, da Lei 10.833/2003:

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

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

No presente caso, ainda que as despesas com sobrestadia de container não integrem o conceito de frete, entendo que estes poderiam se enquadrar como gastos com armazenagem de mercadoria na operação de venda.

Dessa forma, entendo que tal glosa deve ser revertida.

2.1.13. Das despesas com pintura industrial

No que se refere às despesas com pintura industrial, a DRJ entendeu que tais serviços não podem ser considerados insumos, pois não são utilizados na atividade de produção da empresa fiscalização.

A Recorrente, contudo, foi capaz de demonstrar a sua essencialidade para a atividade produtiva da empresa, da seguinte forma:

5.3.119. A chamada “pintura industrial” representa os serviços executados por terceiros relativamente à realização de pintura especial e aplicação de revestimento anticorrosivo nos diversos equipamentos e tubulações existentes nas suas unidades industriais, os quais são constituídos, em sua grande maioria, de material metálico.

5.3.120. Tais equipamento e tubulações são submetidos a condições ambientais, como sol intenso, chuvas, umidade relativa do ar, presença de produtos químicos na atmosfera, dentre outros que provocam desgaste, trincas e danos nas camadas de tinta. Do mesmo modo, as condições de operação (pressão e a temperatura) a que os equipamentos e tubulações estão submetidos, o seu constante manuseio, bem como a sua abertura mecânica causam danos à pintura.

5.3.121. A pintura também é aplicada de modo reduzir a capacidade de permear umidade e gases com alto teor de cloreto de sódio (sal) no substrato de concreto, reduzindo assim a corrosão (deterioração do aço pela ação química ou eletroquímica do meio, provocando um aumento de volume) na armadura em aço carbono inserida na construção de viga em concreto, estruturas elementares da planta industrial.

5.3.122. Esta aplicação visa aumentar o tempo de vida útil da estrutura civil com redução de trinca com perda de seção no substrato de concreto, conforme se observa do Laudo Técnico colacionado aos autos e do contrato firmado entre a Recorrente e a MILLS SI SERVICOS INDUSTRIAIS LTDA (docs. 06 e 07 da Impugnação – fls. 8264 a 9361).

5.3.123. Veja-se que não se trata de pintura para mero embelezamento, mas sim **serviço indispensável à conservação do parque fabril, evitando que a ação de agentes corrosivos deteriore o maquinário da planta industrial.**

5.3.124. Por conta disso, as estruturas, os equipamentos e tubulações requerem manutenção sistemática através de um Plano de Pintura elaborado pelo órgão de Inspeção de Equipamentos, o qual é executado por empresa terceirizada, com o objetivo de conservá-los, e eventualmente, repará-los.

5.3.125. A pintura é feita com tinta especial para proteção de processos corrosivos por agentes externos, e também tem a função de sinalizar e identificar estrutura/ equipamento/tubulação, bem como o fluido que contém, e o sentido de fluxo do processo.

5.3.126. Por este motivo, é considerada como efetivo custo inerente ao processo produtivo, **uma vez que sua ausência acarretaria na forçosa interrupção da atividade industrial da Recorrente, em face do desgaste e da corrosão de seus equipamentos.**

E essencialidade de tal serviço também foi demonstrada pelo Parecer Técnico juntado aos autos:

Pintura industrial: serviço referente à pintura especial anticorrosiva nos diversos equipamentos e instalações existentes na unidade industrial, para prevenir a deterioração decorrente da ação de agentes corrosivos e preservar as instalações nas condições necessárias para seu funcionamento. **O serviço de pintura industrial é essencial à conservação do parque fabril, evitando que a ação de agentes corrosivos deteriore o maquinário da planta industrial.** Este serviço também tem a função de sinalizar e identificar os equipamentos e tubulações, bem como fluidos e materiais neles contidos e os sentidos de fluxo. O escopo deste serviço compõe o plano de inspeção de equipamentos.

Não havendo dúvida, portanto, a respeito da essencialidade de tal gasto para o processo produtivo da Recorrente, voto por reverter as glosas relativas às despesas com pintura industrial.

2.1.14. Das despesas com gestão de almoxarifado

Quanto às despesas com gestão de almoxarifado, a DRJ entendeu que tais serviços não podem ser considerados insumos, pois não são utilizados na atividade de produção da empresa fiscalização.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que se trata de atividade essencial à guarda, conservação e controle dos insumos adquiridos, das máquinas e equipamentos que guarnecem o

parque fabril e dos produtos elaborados, com fim de preservar as suas características, especificidades e qualidades.

Com razão a Recorrente.

Sendo tais gastos essenciais para a manutenção da qualidade dos insumos adquiridos, das máquinas equipamentos pertencentes ao parque fabril e dos produtos elaborados, não há dúvida a respeito do seu enquadramento no conceito de insumos.

Pelo exposto, voto por reverter tais glosas.

2.1.15. Das despesas com aluguel de veículos

Com relação ao serviço de aluguel de veículos fornecidos pela Brigada Verde Ltda, entendeu a DRJ que as notas fiscais relativas a este item descrevem o serviço como sendo “aluguel de veículos” não havendo qualquer menção ao transporte de insumos, não sendo, portanto, essenciais à atividade produtiva.

A Recorrente, por sua vez, apesar de afirmar que tal serviço se refere à locação de veículos especiais para transporte de insumos de produção entre as suas plantas fabris, tal como o Hipoclorito, não apresenta qualquer comprovação a respeito de sua alegação.

Pelo exposto, entendo que deve ser mantida a referida glosa.

2.2. Das despesas de energia elétrica

No que se refere aos gastos com energia elétrica, sustenta a Recorrente que algumas das aquisições efetuadas pela Recorrente ocorrem sob o regime da Substituição Tributária do ICMS, cuja regulamentação é dada pela Lei Complementar n.º 87/96, segundo a qual é possível a antecipação do imposto, pelo vendedor, da operação posterior, cujo valor será repassado ao adquirente na Nota Fiscal correspondente. Afirma que o valor recolhido pelo substituto tributário, a título de ICMS-ST, é repassado inteiramente ao adquirente da energia elétrica, compondo a totalidade dos custos de aquisição desta.

A respeito da incidência das contribuições ao PIS e à Cofins sobre o valor referente ao ICMS-ST, foi, recentemente, firmada a tese na ocasião do julgamento do REsp nº 1896678 / RS, na sistemática dos repetitivos, nos seguintes termos:

O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva.

Nesse contexto, não há dúvida de que, por força do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, justamente por não estar sujeito ao pagamento das referidas contribuições, não é possível a apuração do crédito sobre o ICMS-ST destacado na nota fiscal de fornecimento de energia elétrica.

Esse entendimento, embora não vinculante, vem sendo adotado pelo STJ. A título exemplificativo, destaco a ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS SUBSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DA SEGUNDA TURMA DO STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Trata-se de Agravo Interno contra decisão que não conheceu do Recurso Especial, ante o óbice da Súmula 83/STJ (fls. 451-457, e-STJ).

2. Consoante a orientação jurisprudencial da Segunda Turma do STJ, "o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e § 2º, da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003", de modo que "o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003" (AgInt no REsp 1.937.431/SC, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 12.11.2021). Nesse sentido: AgInt nos EDcl no REsp 1.881.576/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18.3.2021; AgInt no REsp 1.515.092/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 6.4.2021; REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28.6.2016.

3. Ausente a comprovação da necessidade de retificação a ser promovida na decisão agravada, proferida com fundamentos suficientes e em consonância com entendimento pacífico da Segunda Turma do STJ, não há prover o Agravo que contra ela se insurge.

4. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp n. 2.054.861/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/9/2023, DJe de 21/9/2023.)

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

2.3. Das despesas com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda

Quanto às despesas com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda, a decisão de piso manteve as glosas efetuadas sobre os créditos relativos às despesas com fretes computadas na apuração dos créditos de PIS/COFINS relativas às operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica e destes para empresas de armazenamento/depósitos e terminais de cargas.

No que tange ao serviço de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, a questão restou definitivamente superada por este Conselho, por meio da Súmula CARF nº 217, redigida nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Por outro lado, afirma o contribuinte que a glosa também teria atingido o transporte de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte, como o produto “SP UMIDA” e o produto “SP MIX”. A DRJ, contudo, afirma que não haveria nos autos laudo técnico que demonstrasse a utilização desses bens em produtos fabricados pela empresa.

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente afirma o seguinte:

O SP UMIDA, por exemplo, subproduto do processo de fabricação de PVC, foi transferido de estabelecimento localizado em Alagoas (CNPJ 42.150.391/0021-14) para um dos estabelecimentos localizados na BA02 (CNPJ 42.150.391/0017-38), no qual foi utilizado na produção de RESINA REPROCESSADA (Códigos SP REPRO BR25 e SP REPRO PR15), conforme telas extraídas do sistema da Autuada que atestam as movimentações internas das transferências realizadas (doc. 17 da Impugnação – fls. 9833 a 9838), bem como Laudo Técnico que detalha as funções do referido produto (doc. 12).

7.1.33. Como se pode constatar do citado Laudo Técnico ora acostado aos autos, o SP UMIDA é uma resina coletada nas bacias das plantas das unidades PVC BA e PVC AL, que, após ser encaminhada para uma piscina de decantação e um secador, perde a sua umidade, a partir daí se transforma em uma resina de melhor qualidade. Essa resina de melhor qualidade é então utilizada na produção da RESINA REPROCESSADA.

7.1.34. Houve também o uso do SP MIX, que foi convertido no SP UMIDA e utilizado na fabricação de RESINA REPROCESSADA. Referido produto foi transferido dos estabelecimentos da Recorrente localizados em SP (CNPJ 42.150.391/0040-87) e em MG (CNPJ 42.150.391/0014-95) para o estabelecimento localizado na BA02 (CNPJ 42.150.391/0017-38), de acordo com telas extraídas do sistema da Autuada e das NF-e n.º 161816 e 71875 que espelham as transferências realizadas (doc. 18 da Impugnação – fls. 9839 a 9851).

Conforme se verifica da explicação apresentada pela Recorrente, tanto o SP UMIDA, quanto o SP MIX são materiais utilizados na produção da resina processada, devendo ser considerados como produtos em elaboração.

Pelo exposto, voto por reverter apenas as glosas relativas às despesas, devidamente comprovadas, de frete de produtos em elaboração, mantendo aquelas relativas à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

2.4. Das operações sujeitas à alíquota zero

No que tange às operações indicadas no CST 07 e reclassificadas para o CST 01, entendeu a DRJ que ao compulsar a Nota Fiscal n.º 14963 (doc. 10), no valor de R\$ 67.876,21, de fato, tratava-se de operação de venda de mercadoria, destinada ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, submetidas à alíquota zero das contribuições, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.996/2004.

Em que pese a insurgência da contribuinte em relação às demais operações analisadas pela fiscalização, conforme mencionado em seu próprio Recurso Voluntário, não possui documentos e informações capazes de comprovar as suas alegações.

Assim, diante da ausência de comprovação de suas alegações, deve ser mantido o entendimento adotado pela r. decisão *a quo*.

2.5. Do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Alagoas

No que tange ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Alagoas, sustenta a DRJ que, apesar de entender que este deveria ser tratado como se subvenção de investimento, é necessário que o contribuinte atenda aos requisitos e condições previstos no caput do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014. No entanto, conforme destaca a DRJ, não teria sido esse o procedimento adotado pelo contribuinte que contabilizou o incentivo fiscal em uma conta de receita e não em uma conta de reserva de lucros, e tampouco o utilizou para a absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

A contribuinte, por sua vez, sustenta que tal dispositivo legal é claro ao disciplinar que o requisito do registro em reserva de lucro para fins de exclusão dos valores das subvenções para investimentos somente tem implicação para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, não tendo aplicação, por conseguinte, para fins de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Em que pese a relevância das discussões atualmente em curso sobre a tributação (ou não) das subvenções para investimento, o caso dos autos se coloca em quadra distinta. Isso porque, a matéria versa sobre créditos presumidos de ICMS, espécie de benefício fiscal concedido aos Estados em situações variadas, cujo efeito tributário pode ser determinado a despeito de questões relacionadas às subvenções e seus requisitos.

Essa especificidade decorre do efeito causado pelo crédito presumido sobre o patrimônio do contribuinte. Trata-se de efetiva redução de custo, que ocorre em razão do fato de que o benefício fiscal concedido pelo Estado atua como hipótese de diminuição do passivo de

ICMS registrado, justamente em razão da possibilidade de oposição desse crédito de natureza presumida (que impede a apuração dos créditos próprios da não-cumulatividade).

De modo mais prático, a situação poderia ser assim descrita. Em um primeiro momento, o contribuinte reconhece a existência de um passivo fiscal que tem origem na aplicação da alíquota nominal do imposto sobre o valor da transação, sem a apropriação de qualquer crédito. A contrapartida desse passivo é uma despesa, dedutível para fins de IRPJ e CSLL, segundo a dinâmica do regime de competência. Em um segundo momento, o passivo anteriormente reconhecido sofre uma redução decorrente da existência do crédito presumido. Esse efeito repercute no resultado do exercício de forma positiva (receita), cujo efeito econômico equivale a uma redução parcial da despesa anteriormente reconhecida.

É justamente sobre a receita decorrente da redução do passivo fiscal que repousa a controvérsia. Assim, a primeira questão a ser enfrentada diz respeito à correspondência entre essa receita contábil, que representa a contrapartida decorrente da redução de um passivo por iniciativa do Poder Público, e o conceito jurídico de receita. Superada essa questão, desde que a resposta anterior seja positiva, é preciso investigar se existiria alguma regra de desoneração da incidência do PIS e da Cofins sobre as referidas receitas. Na sequência, sendo novamente positiva a resposta, deve-se considerar se a regra em questão possui condicionantes que devem estar presentes. Por fim, deve-se avaliar se as condições em questão foram ou não preenchidas.

Acerca do primeiro ponto, filio-me à posição de que nem todas as receitas contábeis são compatíveis com o conceito jurídico de receita. O critério de diferenciação deve estar no elemento positivo, que está sempre ligado a uma ação do contribuinte, no sentido de agregar elementos novos ao seu patrimônio. Dito de outro modo, reduções do passivo não podem ser receita para fins de tributação, justamente pela ausência do elemento positivo mencionado.

Acerca da inexistência de subordinação do critério contábil para fins de tributação de uma receita pelo PIS e Cofins já se manifestou o STF. Em razão dos seus fundamentos, merece referência o RE 606.107/RS, relatado pela Min. Rosa Weber, cujo voto foi qualificado pelo Min. Gilmar Mendes como antológico. O trecho abaixo transcrito da ementa deixa clara a distinção entre os conceitos de receita para fins contábeis e tributários. Eis os dizeres da Min. Rosa Weber:

“V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode

ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.”

No caso dos autos, a receita objeto de controvérsia tem origem em uma transferência indireta de recursos por parte do Poder Público, o que ocorre por meio da redução do passivo fiscal relativo ao ICMS. É dizer, a existência da receita é apenas uma decorrência do método contábil de partidas dobradas, como forma de fazer frente à redução de um passivo (ICMS) sem o consumo de um ativo previamente detido pelo sujeito passivo (caixa).

O ativo em questão foi fornecido pelo Estado, sob a forma de crédito presumido, o que representa verdadeira renúncia de receita. Para além disso, não se pode admitir que a renúncia de receita do Estado seja apropriada pela União Federal, como ocorreria caso o efeito patrimonial positivo causado pelo benefício fiscal fosse parcialmente consumido pela cobrança de tributos incidentes sobre a receita.

Para além disso, o efeito econômico dessa tributação seria a diminuição da capacidade de investimento do contribuinte, o que repercutiria na sua aptidão para geração de receitas de fonte permanente, estas sim o verdadeiro objeto dos tributos que incidem sobre receita/faturamento. Tudo a reforçar a impossibilidade de o direito tributário onerar receitas contábeis que tenham origem na redução de passivos tributários em decorrência de políticas fiscais levadas a cabo pelo Poder Público.

Essa linha de entendimento tem maioria formada no bojo do RE 835.818 (Tema 843 da Repercussão Geral). Do voto proferido pelo Min. Marco Aurélio merecem destaque os seguintes excertos:

“Os créditos presumidos revelam renúncia fiscal cujo efeito prático é a diminuição do imposto devido. Não há aquisição de disponibilidade a sinalizar capacidade contributiva, mas simples redução ou ressarcimento de custos”.

“A redução de despesas, ao propiciar aumento do resultado operacional da pessoa jurídica, interessa, em regra, à tributação efetuada sobre o lucro – IRPJ e CSLL –, e não à tomada como receita, cuja materialidade diz com ingressos efetivos que tenham potencial de aumentar o ativo, sendo neutro proceder-se a deduções no passivo.”

Cabe destacar que o registro contábil atinente à diminuição do passivo de ICMS a ser pago em razão do benefício, ainda que anotado como ingresso, não o transforma em receita. Entendimento contrário implica potencializar a forma em detrimento do conteúdo.” Os fundamentos acima revelam que os créditos presumidos de ICMS fogem ao figurino constitucional do PIS e da Cofins, o que independe de sua configuração como subvenções para investimentos e ao preenchimento dos requisitos legais impostos a essa modalidade por ocasião da ocorrência dos fatos geradores aqui em discussão.

Em linha semelhante, merece destaque o seguinte acórdão do STJ:

“TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. 1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01. 2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços. 3. "Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS." (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1.229.134/SC, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 3.5.2011)

Apesar de não se negar a existência de decisões em sentido contrário, reputo que o melhor entendimento está veiculado nas decisões abaixo, proferidas no âmbito deste mesmo Conselho:

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

Exercício: 2007 PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não caracteriza hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

(Acórdão nº 3402-011.919 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 20 de junho de 2024 – Conselheira Relatora Mariel Orsi Gameiro)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. A subvenção Estadual recebida pela empresa na forma de crédito presumido de ICMS não configura status de receita para fins de incidência do PIS e da COFINS. O Pacto Federativo inviabiliza a tributação do crédito presumido pelas contribuições sociais.

(...)

(ACÓRDÃO 3001-002.794 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA SESSÃO DE 13 de agosto de 2024 – Conselheiro Relator Daniel Moreno Castillo)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados ou pelo Distrito Federal à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

(ACÓRDÃO 3101-003.880 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA SESSÃO DE 20 de agosto de 2024 – Conselheiro Relator Renan Gomes Rego)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Estados ou Distrito Federal à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

(Acórdão nº 3401-012.031 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 27 de julho de 2023 – Conselheiro Relator Marcos Roberto da Silva)

Em razão dos fundamentos acima, entendo que fica prejudicada a discussão sobre o cumprimento (ou não) dos requisitos legais vigentes à época dos fatos geradores para que um benefício fiscal de crédito presumido de ICMS possa ser considerado subvenção para investimento, o que garantir-lhe-ia a não tributação. A hipótese é de inexistência de receita sob a perspectiva do direito tributário, o que é fundamento autônomo e suficiente para que as receitas decorrentes do crédito presumido de ICMS não estejam subsumíveis aos fatos geradores do PIS/Cofins.

De todo modo, não se pode negar a existência (à época dos fatos geradores) de norma específica que isenta as receitas de subvenção da incidência do PIS/Cofins. Trata-se de isenção que poderia ser qualificada como técnica (desde que superada a própria inexistência jurídica de receita), na medida em que se dispensa a incidência de tributos sobre recursos destinados à ampliação da capacidade de produção de riquezas do contribuinte.

Lei n. 10.637/02

Art. 1º (...)

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

Veja-se que o legislador não impôs o cumprimento de qualquer requisito para que as subvenções (redução de impostos, concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos) não estejam submetidas ao PIS e à Cofins. O mesmo não ocorreu no caso específico do IPRJ e da CSLL, como se nota da redação do art. 30 da Lei n. 12.973/14, já revogado.

Lei n. 12.973/14

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

O legislador foi claro ao condicionar que a não tributação das subvenções para investimento, para fins dos tributos que incidem sobre a renda, pressupõe que o lucro atrelado a uma transferência de recursos oriunda do Poder Público não seja distribuído aos sócios, o que seria garantido pela constituição de uma reserva de mesma natureza. Ou seja, reconhece-se o efeito patrimonial positivo (ainda que não decorrente de uma receita em sentido próprio), mas evita-se que ele seja diretamente apropriado pelos sócios sob a forma de distribuição de lucros.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

2.6. Da inclusão de receitas financeira no cálculo do rateio proporcional de créditos

Por fim, no que se refere a inclusão de receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional dos créditos, entendeu a DRJ que apesar de tais receitas comporem a base de cálculo das contribuições, essa base de cálculo não equivale, necessariamente, à receita bruta, parâmetro utilizado para fins de apuração do rateio proporcional.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que as receitas financeiras fazem parte da própria base de cálculo das contribuições, entendida como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, pelo que devem sim ser incluídas no montante da receita bruta total para fins de rateio proporcional.

Com razão a Recorrente.

As receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero da contribuição a partir de 02/08/2004, nos termos do Decreto nº 5.164/2004, devem ser igualmente incluídas no total da receita bruta para efeitos de rateio proporcional. Isso porque, o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003, não faz qualquer referência específica à bruta sujeita ao pagamento das contribuições, conforme se verifica a seguir:

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e

àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

(...)

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês

Dessa forma, a partir do momento que as receitas financeiras integram a base de cálculo das contribuições não cumulativas, estas não podem ser excluídas para fins de rateio proporcional.

Nesse sentido é o entendimento deste Conselho, conforme pode se verificar do Acórdão nº 9303-011.536, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. CÔMPUTO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar, porque o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.637/2002 não fala em receita bruta sujeita ao pagamento da contribuição, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz, além do que sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da contribuição as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

(Acórdão nº 9303-011.536 – 3ª Turma CSRF – Sessão de 16 de junho de 2021 - Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente Redator)

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

3. Dispositivo

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e decadência; e, no mérito, para (i) reverter as glosas relativas aos gastos com (i.i) materiais de embalagem; (i.ii) rolo para ramonador; (i.iii) carroceria de madeira; (i.iv) bens utilizados para manutenção civil, cujo crédito deve ser concedido com base nos encargos de depreciação, conforme pedido subsidiário no recurso; (i.v) serviço de inspeção e manutenção de extintores; (i.vi) serviços relativos aos materiais de embalagem; (i.vii) serviços de transporte dos insumos; (i.viii) manutenção de posta e dutovia; (i.ix) serviço de engenharia consultiva comprovado pela nota fiscal de fl. 6832, vinculada ao contrato de prestação de serviços n.º 4600005704/2013; (i.x) sobrestadia de container; (i.xi) pintura industrial; (i.xii) gestão de almoxarifado; (i.xiii) frete de produtos em elaboração, mantendo aquelas relativas à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos; (i.xiv) crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Alagoas e (ii) inclusão de receitas financeira no cálculo do rateio proporcional de créditos.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousa dela discordar quanto à sua decisão de dar provimento ao Recurso Voluntário para (a) reverter as glosas de (1) contêineres e contentores flexíveis e bobinas; (2) rolo para ramonador; (3) carroceria de madeira; (4) despesas com sobrestadia de contêineres flexíveis; (5) despesas com gestão de almoxarifado e (b) excluir da base de cálculo das contribuições as receitas com subvenções para investimento do programa estadual PRODESIN. Vejamos.

1. Contêineres, contentores flexíveis e bobinas; rolo para ramonador; carroceria de madeira; despesas com sobrestadia de contêineres flexíveis

Em relação a estes itens, não há como serem enquadrados como insumos do processo produtivo, tendo em vista que o próprio recorrente, bem como a ilustre relatora, reconhece que se trata de máquinas e equipamentos, fato incontroverso. Assim sendo, a legislação permite a tomada de créditos, porém calculados sobre os encargos de depreciação destes bens, nos termos do art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002. O contribuinte, contudo, calculou seu crédito diretamente sobre o valor do bem, valendo-se, de forma equivocada, do disposto no inciso I deste mesmo parágrafo:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

(...)

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

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor**; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

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

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Além disso, no caso específico dos contêineres e contentores flexíveis, estes itens não foram utilizados na produção dos bens vendidos pelo recorrente, mas sim em uma etapa posterior, para movimentação e transporte dos mesmos. Logo, a tomada de crédito não é permitida nem mesmo sobre os encargos de depreciação.

Nessa mesma linha, incabível o creditamento sobre as despesas com serviços de sobrestadia dos referidos contêineres flexíveis, tendo em vista que esse dispêndio não ocorreu na produção dos bens vendidos pelo recorrente.

2. Despesas com gestão de almoxarifado

Da mesma forma que os serviços de sobrestadia, incabível o creditamento sobre as despesas com serviços de gestão de almoxarifado, tendo em vista que esse dispêndio não ocorreu na produção dos bens vendidos pelo recorrente, caracterizando-se como despesas administrativas.

3. Receitas com subvenções para investimento do programa estadual PRODESIN

A acusação fiscal consta do Termo de verificação Fiscal nos seguintes termos:

NATUREZA DA RECEITA 999 - Outras Receitas sem Incidência

Mediante análise dos arquivos das EFD Contribuições apresentados pelo contribuinte, constatou-se, entre o rol de “Outras Receitas sem Incidência”, valores com a rubrica “INCENTIVO ICMS – PRODESIN” contabilizados na conta contábil 3405010108.

Conforme indicado nas ECD – Escrituração Contábil Digital, tais receitas foram contabilizadas da seguinte forma:

A) A débito na conta do passivo circulante “2104020101 – ICMS – NORMAL” Filial AL03 e a crédito na conta de receita “3405010108 INCENTIVO ICMS – PRODESIN” filial AL03.

(...)

Por meio do Termo de Intimação Fiscal 03, datado de 16/09/2019, **solicitou-se ao contribuinte que apresentasse justificativas detalhadas para a não incidência das contribuições**, disposição legal excludente da incidência das contribuições, bem como documentos que comprovem o enquadramento de tal receita na hipótese de não incidência eventualmente prevista em ato normativo.

Em resposta, datada de 07/10/2019, ao Termo de Intimação Fiscal 03 o contribuinte tão apenas informou que:



Os valores contabilizados na conta 3405010108 – Incentivo ICMS - PRODESIN referem-se a créditos presumidos de ICMS obtidos no âmbito do Programa – PRODESIN (Lei nº 5.671/95 do Estado de Alagoas). Sendo assim, são subvenções estatais outorgadas como contrapartida aos investimentos realizados pela Empresa, que se obriga ao cumprimento das condições estipuladas na legislação e no projeto de investimento respectivo.

Do exposto, por serem considerados subvenções estatais a Braskem entende que tais valores não estão sujeitos à tributação de PIS e COFINS.

O contribuinte tem o ônus de demonstrar a veracidade de seus argumentos, mediante a apresentação de documentos idôneos. Meras afirmações não são provas hábeis a desconstituir o crédito tributário, se não forem acompanhadas da documentação que lhe dão suporte. **Repisando, o contribuinte foi demandado, mediante Termo de Intimação Fiscal 03, a apresentar justificativas detalhadas para a não incidência das contribuições, bem como documentos que comprovem o enquadramento de tal receita na hipótese de não incidência eventualmente prevista em ato normativo.**

(...)

Assim, considerando a não comprovação cabal da não incidência das contribuições sobre a receita “INCENTIVO ICMS – PRODESIN” ainda que tenha sido regularmente intimado para tanto, os valores abaixo dispostos serão objeto de lançamento. Acarretando assim, a retificação das receitas nas EFD Contribuições de CST 08 para CST 01. Vide Anexo II – Tabela de Receitas CST 08 reclassificadas para o CST 01.

A DRJ, ao analisar a defesa do contribuinte, manteve a inclusão dos valores relativos ao programa PRODESIN na base de cálculo das contribuições, pelos seguintes fundamentos:

171. A fiscalização observou que o contribuinte deixou de oferecer à tributação créditos presumidos do ICMS, assim solicitou as seguintes informações:

Por meio do Termo de Intimação Fiscal 03, datado de 16/09/2019, solicitou-se ao contribuinte que apresentasse justificativas detalhadas para a não incidência das contribuições, disposição legal excludente da incidência das contribuições, bem como documentos que comprovem o enquadramento de tal receita na hipótese de não incidência eventualmente prevista em ato normativo.

172. Tendo em vista que as informações apresentadas não foram consideradas satisfatórias essas receitas foram tributadas de ofício:

(...)

173. O impugnante pondera que estas receitas são na realidade decorrentes de subvenção de investimento, não devendo ser tributadas:

(...)

*Afinal, a Lei nº 12.973/2014 foi extremamente clara ao alterar as Leis nº10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), para dispor que **não integram a base de cálculo as receitas de subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público.*

Afinal, admitir o contrário e sujeitar do crédito presumido de ICMS à tributação das referidas contribuições desvirtuaria não só toda a essência do incentivo fiscal conferido à Impugnante, mas também o próprio conceito de “receita” que seria tributável pela contribuição em voga.

Assim, socorrendo-se das lições expendidas por José Antônio Minatel seguida pela maioria maciça da doutrina especializada, a definição de receita deve ser compreendida como todo ingresso definitivo, de aferição instantânea e isolada, que remunera negócios jurídicos do exercício de atividade econômica / empresarial, seja pela venda de mercadorias ou serviços (faturamento), seja pela cessão onerosa e temporária de bens ou direitos, ou mesmo pela remuneração de investimentos.

174. Ao compulsar o Decreto Estadual de 02 de outubro de 2000 e o Decreto nº 9.168/2010 (doc. 11), ambos do estado de Alagoas, observa-se que o contribuinte foi agraciado, com incentivos fiscais, termo adotado pelo ente federativo, equivalentes a créditos presumidos de 50% (cinquenta por cento) do ICMS relativo aos produtos da empresa, bem como do imposto relativo às prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

175. Ao longo de sua defesa, o contribuinte tentou equiparar esse incentivo fiscal à subvenção de investimento, no sentido de se beneficiar do disposto no inciso IX do parágrafo 3º do artigo 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito, que prevê a não inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS de qualquer subvenção de investimento:

(...)

176. Essa tarefa deixou de ser relevante a partir da vigência do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, tendo em vista que todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, passaram a ser considerados subvenções para investimento, *in verbis*:

*Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976, **que somente poderá ser utilizada para:***

***I - absorção de prejuízos**, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou*

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

(...)

180. Não foi esse o procedimento adotado pelo contribuinte, conforme exposto pela autoridade fiscal em seu Termo de Verificação Fiscal:

Conforme indicado nas ECD – Escrituração Contábil Digital, tais receitas foram contabilizadas da seguinte forma:

A) A débito na conta do passivo circulante “2104020101 – ICMS – NORMAL” Filial AL03 e a crédito na conta de receita “3405010108 INCENTIVO ICMS – PRODESIN” filial AL03.

181. O contribuinte contabilizou o incentivo fiscal em uma conta de receita e não em uma conta de reserva de lucros, ademais, certamente não o utilizou para a absorção de prejuízos ou aumento do capital social, contrariando o que determina a legislação.

182. Dessa maneira, o crédito presumido do ICMS oriundo de incentivo fiscal não tem natureza de subvenção de investimento, e deve ser oferecido à tributação, pois, ao contrário do que defende o impugnante, a base de cálculo do PIS/COFINS prevista nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 inclui todas as receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil:

(...)

183. Em face do exposto, não há correção a ser efetuada no procedimento fiscal.

O contribuinte, em seu Recurso Voluntário, se insurge contra essa decisão, nos seguintes termos:

DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE ALAGOAS (CST N.º 08)

8.10. Conforme pontuado nos fatos, o preposto fiscal autuante entendeu por bem reclassificar os valores provenientes do PRODESIN, incentivo fiscal detido pela Recorrente, incluindo-os na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS e efetuando, por conseguinte, o respectivo lançamento da contribuição em debate, sob o parco argumento de que não fora comprovado o motivo da não incidência das contribuições sobre tais valores.

8.11. No bojo da Impugnação apresentada, a ora Recorrente logrou esclarecer que o montante contabilizado na conta 3405010108 – Incentivo ICMS – PRODESIN referia-se à soma dos créditos presumidos de ICMS obtidos no âmbito do mencionado programa, instituído pelo Estado de Alagoas através da Lei n.º 5.671/1995, outorgados como contrapartida aos investimentos promovidos pela Recorrente naquele Estado. Assim, na qualidade de subvenções para investimentos, tais valores, sabidamente, não se submetem à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.

8.12. Entretanto, mesmo diante de tais argumentos, o órgão julgador de piso manteve a conclusão alcançada pelo auditor fiscal autuante, afirmando que tais valores, em que pese considerados subvenções para investimentos, foram indevidamente registrados em conta de receita, contrariando o disposto no caput do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, motivo pelo qual não poderiam ser excluídos da base de cálculo da contribuição:

(...)

8.13. Ocorre, entretanto, que tal conclusão se mostra por inteiro apressada e incompatível com a legislação de regência da referida contribuição, o que restará demonstrado a seguir, a partir de uma breve jornada pelos comandos normativos que disciplinam o PRODESIN em confronto com os dispositivos legais que regulam a Contribuição ao PIS e a COFINS. Vejamos.

(...)

8.25. Desse modo, o Crédito Presumido de ICMS decorrente do PRODESIN classifica-se como verdadeira subvenção para investimento, na medida em que é concedido mediante o preenchimento de todos os requisitos e contrapartidas estabelecidos pelo Estado e voltado à expansão, ao desenvolvimento e à modernização das indústrias alagoanas.

(...)

8.32. Diante do exposto, revela-se totalmente equivocado o entendimento externado pela Delegacia de Julgamento, ao considerar a impossibilidade de exclusão dos valores aqui debatidos da base de cálculo da contribuição – mesmo aduzindo que se trata inequivocamente de subvenção para investimentos - **estritamente pelo fato de a ora Recorrente ter registrado tal montante em conta de receita, ao invés de escriturá-lo em conta de reserva de lucros, conforme exigiria o art. 30 da Lei nº 12.973/2014**, a seguir transcrito:

(...)

8.33. Como se vê, o dispositivo segundo o qual se baseia a DRJ estabelece que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

8.34. Entretanto, não se apercebeu o órgão julgador de piso que tal dispositivo legal é claro ao disciplinar que o requisito do registro em reserva de lucro para fins de exclusão dos valores das subvenções para investimentos somente tem implicação para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, não tendo aplicação, por conseguinte, para fins de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

8.35. Veja-se, inclusive, que aquele artigo faz parte do “Capítulo I - DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO”, que compreende os artigos 1º ao 49 do diploma legal, enquanto a Contribuição ao PIS e a COFINS apenas são tratadas a partir do art. 52 da citada Lei n.º 12.973/2014.

8.36. Some-se a isso o fato de que a Lei n.º 12.973, ao alterar a legislação do PIS, não estabeleceu qualquer requisito para fins de exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo da contribuição, nem tampouco faz referência ao art. 30 daquele diploma legal, conforme se vê abaixo:

(...)

8.37. Vê-se, portanto, que não merece prosperar o entendimento adotado pela Delegacia de Julgamento, que mesmo asseverando que os créditos presumidos de ICMS concedidos à Recorrente pelo Estado de Alagoas no âmbito do PRODESIN devem obrigatoriamente ser considerados como subvenções para investimentos, não poderiam ser excluídos da base de cálculo da contribuição devida pela Recorrente, exclusivamente em virtude do suposto registro incorreto na escrituração sua contábil-fiscal, contrariando requisito que nem tampouco se aplica à contribuição em debate.

Como se verifica a partir das transcrições acima, não se discute que os valores recebidos possuem natureza jurídica de subvenções para investimento e que o inciso IX do parágrafo 3º do artigo 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito, prevê a não inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS de qualquer subvenção de investimento:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

O cerne da questão reside no fato de que o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 estabeleceu requisitos para permitir essa exclusão das subvenções da base de cálculo. O contribuinte alega que estes requisitos são válidos apenas para o IRPJ/CSLL, e que não poderiam ser aplicados no que se refere ao PIS/COFINS. Vejamos, novamente, o texto legal:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976, **que somente poderá ser utilizada para:**

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

Inicialmente, é importante destacar que essa regra do art. 30 esteve vigente até a sua revogação pela Medida Provisória nº 1.185, de 30/08/2023, posteriormente convertida na Lei nº 14.789, de 29/12/2023, e que os fatos geradores aqui discutidos se referem ao ano de 2015.

Deve ser destacado também que o contribuinte não refuta a alegação da fiscalização e da DRJ de que o requisito previsto no caput do art. 30 foi descumprido, pois o valor das subvenções não foi registrado na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, tratando-se de fato incontroverso nos autos.

Conforme transcrito alhures, o contribuinte alega que:

A) o art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 é claro ao disciplinar que o requisito do registro em reserva de lucro para fins de exclusão dos valores das subvenções para investimentos somente tem implicação para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, não tendo aplicação, por conseguinte, para fins de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS;

B) o citado artigo 30 faz parte do “Capítulo I - DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO”, que compreende os artigos 1º ao 49 do diploma legal, enquanto a Contribuição ao PIS e a COFINS apenas são tratadas a partir do art. 52 da citada Lei n.º 12.973/2014;

C) a Lei nº 12.973, ao alterar a legislação do PIS, não estabeleceu qualquer requisito para fins de exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo da contribuição, nem tampouco faz referência ao art. 30 daquele diploma legal.

Em relação ao primeiro argumento, apesar de respeitar o entendimento do contribuinte e dos seus patronos, devo divergir. Não há, em nenhum trecho do artigo 30 ou mesmo da lei, qualquer determinação no sentido de que sua aplicação estaria restrita à apuração do IRPJ e da CSLL.

Apesar desse artigo fazer referência à “determinação do lucro real”, isso não afasta o fato de que a manutenção/exclusão do valor das subvenções no lucro real tem consequências não apenas no IRPJ/CSLL, também no PIS/COFINS. Vejamos.

A mesma Lei n.º 12.973/2014 determina que:

Art. 54. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro

de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

(...)

Art. 55. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

O parágrafo 3º do artigo 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 **deixa claro que as subvenções são receitas**; porém, por determinação legal, estariam excluídas da base de cálculo das contribuições em questão:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo **as receitas**:

(...)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

No caso de descumprimento dos requisitos exigidos no art. 30, estas receitas devem compor o lucro real do contribuinte, quanto a isso não há dúvidas. Ocorre que não há como uma receita integrar o lucro real, que decorre basicamente do confronto entre as suas receitas e despesas (lucro líquido), e não compor a base de cálculo do PIS/COFINS, que engloba o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica.

A tese sustentada pelo contribuinte, de separação entre a legislação dos tributos, levaria ao entendimento de que, no caso de descumprimento dos requisitos exigidos no art. 30, a receita de subvenções passaria a compor o lucro real, pelo lado das receitas, mas não seria uma receita para fins de apuração do PIS/COFINS, o que não se mostra como uma conclusão aceitável.

Além disso, a consequência prevista pela lei é a de tributação dos valores, sem especificar por qual tributo:

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput **serão tributadas** caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

Para que a tese do contribuinte fosse defensável, o dispositivo acima deveria dizer de forma específica que “*As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas **pelo IRPJ e CSLL***”, o que afastaria a sua inclusão automática, por decorrência, na tributação pelo PIS/COFINS. Contudo, verifica-se que não foi esse o desejo do legislador.

Em relação ao segundo argumento, apesar do art. 30 realmente estar inserido no “Capítulo I - DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO”, que compreende os artigos 1º ao 49 do diploma legal, enquanto a Contribuição ao PIS e a COFINS apenas são tratadas a partir do art. 52 da citada Lei n.º 12.973/2014, deve ser observado que o Direito não pode ser analisado “em tiras”, e que a interpretação literal dos dispositivos é a mais pobre entre todos os critérios hermenêuticos.

Os critérios mais utilizados pela doutrina e jurisprudência residem na interpretação sistêmica e na teleológica/finalística.

Numa interpretação sistêmica, considerando as implicações da manutenção das receitas no lucro real em decorrência de outras leis, como analisado em relação ao primeiro argumento, observa-se que não há como manter essas receitas no lucro real e, ao mesmo tempo, afirmar que elas não devem compor a receita bruta do contribuinte, a qual, como já dito, engloba o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica.

Tal conclusão acabaria por desvirtuar todo o microssistema tributário, causando grande confusão entre os conceitos e abrindo brechas para que uma receita possa compor o lucro real mas não possa compor a receita bruta, conceitos que, apesar de não coincidentes, idênticos, se assemelham por serem compostos, inevitavelmente, pelas receitas auferidas pelas pessoas jurídicas. Para que tal diferenciação fosse possível, seria necessária lei expressa nesse sentido, o que não se verifica no caso, mas tão somente uma interpretação do contribuinte.

Numa interpretação teleológica/finalística, observa-se que o objetivo buscado pelo legislador é excluir as receitas das subvenções da tributação, mas desde que essas receitas não sejam distribuídas como lucro aos acionistas, pois são verbas públicas destinadas a incentivar o investimento das empresas e não a compor dividendos a serem distribuídos.

Tanto que a legislação determina que esse valor seja registrado na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76 e que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social. Além disso, no caso de utilização para absorção de prejuízos, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Não me parece razoável que o legislador tenha tomado esse cuidado com o IRPJ/CSLL, porém tenha possibilitado ao contribuinte não obedecer ao requisito estabelecido e, ainda assim, excluir esse valor da base de cálculo das contribuições, sendo duplamente beneficiado: além do valor da subvenção poder ser distribuído aos acionistas na forma de lucros/dividendos, ainda poderia ser descontado do PIS/COFINS, aumentando, por consequência, o lucro da empresa. A única consequência seria a tributação pelo IRPJ/CSLL.

Em relação ao terceiro argumento, é verdade que a Lei nº 12.973, ao alterar a legislação do PIS/COFINS, não estabeleceu expressamente o requisito referente à forma de contabilização das receitas com subvenções. Porém, em decorrência do quanto analisado em relação ao segundo argumento, me parece que se trata de uma interpretação literal do dispositivo, a qual não pode prevalecer frente à interpretação sistêmica e à teleológica/finalística.

Pelo exposto, voto por manter as glosas referentes aos itens não caracterizados como insumos neste voto vencedor, bem como por manter a inclusão das receitas com subvenções para investimento na base de cálculo do PIS/COFINS.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares