



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10920.720153/2016-14  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-002.193 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 23 de julho de 2019  
**Assunto** PIS E COFINS  
**Recorrente** MEXICHEM INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO PLÁSTICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora. Os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais de Laurentiis Galkowicz acrescentavam na diligência a realização de reunião de cooperação, na forma do art. 6º do Código de Processo Civil/2015.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-65.278, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação interposta, mantendo o crédito tributário constituído pelo valor total de R\$ 7.387.163,12 (sete milhões, trezentos e oitenta e sete mil, cento e sessenta e três reais e doze centavos).

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 09.0.01.00-2014-00067-7 foi aberto para verificar a conformidade dos créditos não-cumulativos escriturados e aproveitados pela Contribuinte referente ao período de apuração de 07/2010 até 12/2013.

O período de apuração 07 a 12/2010 está autuado através do Processo Administrativo Fiscal nº 10920.722.786/2015-86.

O objeto do presente litígio abrange o período de 01 a 11/2011 e versa sobre a acusação de insuficiência de Recolhimento das Contribuições Sociais ao PIS/COFINS decorrente da apropriação indevida de respectivos créditos.

Após fiscalização realizada para verificação do correto cumprimento das normas legais relativas à apropriação dos créditos do regime não-cumulativo, restou lavrado o Auto de Infração para glosa dos créditos de PIS/COFINS decorrentes de:

- Aquisições de Bens e Serviços não conceituados com Insumos;
- Aquisições de Bens e Serviços cujo direito ao crédito não está previsto na legislação.
- Apropriação de crédito extemporâneo do regime não cumulativo indevido.
- Base de cálculo dos créditos de origem não cumulativa indevida.

Concluiu a fiscalização que tais operações não se enquadram no conceito de insumo, o qual deve estar consubstanciado nas decisões contidas nas Soluções de Divergência da COSIT nº 8, de 01/12/2006 e nº 33, de 25/09/2008.

**A natureza dos crédito objeto desta autuação foram descritas em Item 5 do Termo de Verificação Fiscal da seguinte forma:**

**- Programa de Alimentação do Trabalhador ( PAT ) – Refeição; Plano de Saúde e Serviço de Transporte do Pessoal e demais serviços (TVF - Item 5.1): *i*) fornecimento de refeição, vale-alimentação/refeição, PAT; *ii*) serviços de transporte do pessoal (funcionários) da empresa e, *iii*) plano de saúde dos funcionários.**

**- Serviços de Fretes, Armazenagem, Movimentação Mecânica ou Manual, Serviços de Carga e Descarga, Serviços de Despachantes e outros serviços vinculados às operações com mercadorias , sejam elas importadas ou nacionais e demais serviços adquiridos (TVF - Item 5.2): *i*) Créditos calculados sobre serviços tomados na importação de bens, referentes a despesas aduaneiras, e/ou de armazenagem e/ou de transportes incorridas na**

aquisição de mercadorias importadas (nacionalização do produto estrangeiro), compreendendo os gastos desde a chegada do produto no Porto Nacional até um dos estabelecimentos da Fiscalizada, para, depois disso, o produto importado ser consumido (processo de industrializado ou imobilização); **ii**) Serviços contratados de mão de obra (temporária ou não) aplicados em atividades administrativas ou comerciais, e demais serviços utilizados que não foram aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos (**Exemplos:** Desinsetização e ratização (controle de praga – escorpião), Serviço de tratamento químico de água, Serviço de hidrojateamento em painéis, Limpeza e desinfecção de caixas d'água, Fornecimento de serviços prestados, Fornecimento de serviços internos e Fornecimento de serviços de manutenção de elevadores).

- **Aproveitamento Extemporâneo de Créditos (TVF - Item 5.3):** **i**) Crédito calculado sobre um fato gerador que foi escriturado em período posterior ao de referência; **ii**) A definição ou classificação quanto à extemporaneidade tem correlação com a data de competência do crédito e não com a data da aquisição ou da emissão de nota fiscal; **iii**) Aproveitamento de créditos decorrentes de operações extemporâneas relativas aos estabelecimentos filiais; **iv**) Há uma série de operações para as quais não há informações sobre datas, nem sobre a descrição do bem ou serviço, nem mesmo sobre os dados dos documentos fiscais que respaldariam o creditamento de PIS/COFINS.

- **Não Insumos (TVF - Item 5.4):** **i**) Aquisições de bens e serviços que não são considerados insumos pela legislação tributária, uma vez que não foram utilizados em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, bem como não se desgastar em contato direto com o produto em fabricação e nem compõe o produto final, conforme Solução de Divergência nº 14 – Cosit, de 31 de outubro de 2007 e Solução de Divergência nº 12 – Cosit.

Conforme descrito às fls. 28 e 29 do TVF, a glosas se referem às seguintes aquisições:

- **ferramentas, manuais ou não, de uso regular numa unidade industrial e comum a vários equipamentos e máquinas, bem como as partes e peças dessas ferramentas, manuais ou não, sendo, portanto, de uso indireto no processo produtivo,** como: serra circular, serra copo, chaves manuais dos mais diversos tipos (chave combinada, allen, alicate, alicate para bomba, chave de fenda, de segurança, estrela, hexagonal, chave de fim de curso, etc), pino extrator, brocas, fresas, chicotes 04 pinos, pinça, pastilhas dos mais diversos tipos, saca parafusos, lâmina de serra, arco de serra, serra, suporte para bits (pastilhas), suporte para ferramentas, disco, jogos de chaves, martelos confeccionados dos mais diferentes materiais, tesoura de funileiro, marreta de cobre, disco de desbaste.

- **utensílios, instrumentos, equipamentos, máquinas manuais ou não e veículos, bem como suas partes e peças, de uso regular e comum numa unidade industrial empregados indiretamente no processo produtivo** (é imprescindível verificar as contas contábeis que foram utilizadas para registrar os itens listados a seguir que constam do Anexo TVF III, pois grande parte destes foram contabilizados na conta que registra Despesas operacionais com manutenção de veículos e movimentação): peças diversas para empilhadeira, alarme sonoro de ré, correia dentada, jogo de pistão, jogo de bronzina, jogo de junta, kit

*selos, jogo de velas, lâmpada, massa para polir - automotiva, plato de embreagem, plug, retifica de cabeçote, suporte de roda, terminal de direção, rack, bomba de óleo, tucho, pino para macaquinho fixador hidráulico, ventilador de painel, ventilador radial, pilha alcalina pequena, estanho, Machos nos seus diversos tipos, proteção de segurança para máquina bolsa, escovas, arruelas, bobina impulsora de ignição, bomba hidráulica, bucha, eixos, fusível, guia do carro retratil, guias diversas, painel, parafusos, pastilha de corte para torno, pastilha de desbaste, pinos, pneu para empilhadeira, roda de apoio, roda de carga, rolamentos, tampa com entalhado, tomada universal, válvula solenóide, alavancas, arruelas, buchas, calços, eixos, ferro de solda, guia deslizante de fresa, marcador de descarga (placa), porcas, arame de solda, potenciômetro, cabo para extensão de bateria, elemento filtrante, reator eletrônico, hélice para ventilador, vareta para ventilador, tampa dianteira, platinados, ventuinha, tomada para empilhadeira, corrente direção empilhadeira, emenda para corrente de direção, mandril de diversos tipos e tamanhos, manta absorvente para óleo.*

**- instrumentos e produtos diversos de uso / consumo regular e comum tanto numa unidade administrativa quanto numa unidade industrial, e aplicados de indiretamente no processo produtivo** (é imprescindível verificar as contas contábeis que foram utilizadas para registrar os itens listados a seguir que constam do Anexo TVF III, pois grande parte destes foram contabilizados na conta que registra Despesas operacionais com manutenção de veículos e movimentação): *palhetas vlt/dlt 15, escovas para motores elétricos diversos, bujão sextavado, paquímetro, cadeados, vareta e fluxos de solda para os mais diferentes tipos de soldagem, arame de solda, esponjas abrasivas, trenas, fluido de corte, cola super bonder, perfis de materiais ferrosos ou não {aço ou de outro metal ferroso (plano, chato, redondo, retangular, do tipo "l" - cantoneira, tubulares)} ou {alumínio, cobre, latão ou outro metal não ferroso}, ponta para ferro de soldar, pinças, saca parafusos, fio de estanho para solda, paleteira manual, jogo de escovas, lâmpadas incandescentes ou de "led", chave de emergência, desenho técnico, lençol de borracha, painéis diversos, gás acetilênico, emenda para corrente, limpa contatos unisol, cola norcola, lixas diversas, disjuntores, - graxas e desengraxantes dos mais diferentes tipos e marcas : não previsão legal para este tipo de material pois, como vimos, trata-se, inclusive no presente caso, de: a) insumo indireto de produção, b) não é lubrificante, c) não é parte ou peça de máquina ou equipamento e d) enquadra-se, em alguns casos, como material de limpeza de máquinas e equipamentos.*

**- serviços utilizados em utensílios, máquinas, equipamentos, veículos ou instrumentos que não são empregados diretamente no processo produtivo**, como: *manutenção preventiva ou corretiva de bateria da Empilhadeira, serviços de recuperação de peças de veículos e máquinas e equipamentos não empregados diretamente no processo produtivo, manutenção de veículos e máquinas e equipamentos não empregados diretamente no processo produtivo (empilhadeiras, por exemplo).*

**- Materiais diversos**, como: *aplicados na manutenção de máquinas e moldes; materiais empregados na confecção de peças de máquinas e*

*moldes; ferramentas, manuais ou não, utilizados na manutenção e reparação mecânica e elétrica de máquinas, equipamentos e moldes; material utilizado na limpeza de máquinas, equipamentos e moldes; materiais de segurança operacionais (EPI's); cadeados para travar elementos de máquinas; chapas de materiais metálicos tanto usadas para sistema de proteção quanto para transporte de produtos acabados; desengraxantes; frete incluído como bens; material de iluminação utilizado na manutenção de máquinas e equipamentos; materiais empregados em equipamentos não utilizado diretamente na produção - empilhadeiras; instrumentos de medição utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos.*

*As classificações que acabamos de adotar (**ferramentas, manuais ou não; utensílios, instrumentos, equipamentos, máquinas manuais ou não e veículos, bem como suas partes e peças; instrumentos e produtos diversos de uso/ consumo regular e comum tanto numa unidade administrativa quanto numa unidade industrial; graxas e desengraxantes dos mais diferentes tipos e marcas; serviços utilizados em utensílios, máquinas, equipamentos, veículos ou instrumentos que não são empregados diretamente no processo produtivos; materiais diversos**) não têm o condão de engessar o bem ou serviço ao corresponde grupo em que foi citado, nem mesmo a inclusão de um bem em mais de um grupo significa que ele está indevidamente classificado. Adotamos aquelas classificações apenas para facilitar o entendimento dos itens glosados, até porque, muitos dos bens e serviços relacionados nos diferentes grupos se enquadram, também, como materiais empregados na limpeza e conservação de máquinas, equipamentos.*

*A finalidade a que se presta o bem ou serviço no processo produtivo da empresa é que define se ele pode gerar créditos do regime NC de PIS/COFINS, conforme a interpretação da Administração Tributária. Por exemplo: é do conhecimento comum saber-se que uma empilhadeira é empregada no transporte de produtos acabados quando em uso numa unidade industrial que produz produtos que possam ser por ela transportados. Assim, as partes e peças empregadas nesse equipamento somente dariam direito ao crédito se a empilhadeira participasse da produção do produto final. O transporte de uma enorme quantidade de produtos produzidos, seja de uma máquina a outra, ou da máquina que os produziu até o estoque, seja do estoque até o veículo que vai transportá-la até o endereço do cliente, não se incluiu numa etapa de fabricação do produto, **pois o transporte do produto em elaboração, ou do produto final, feito pela empilhadeira, não altera as características do bem em produção.** O mesmo entendimento podemos aplicar às partes e peças de máquinas, equipamentos e instrumentos que não produzem o produto, como por exemplo: fresadoras, tornos mecânicos, tornos de bancada, veículos de transportes. Assim, também, é o entendimento aplicado a qualquer tipo de ferramenta, manual ou não, ou de utensílios industriais, pois o conhecimento comum sabe que eles têm a função de auxiliar na manutenção e conservação de máquinas e equipamentos.*

**- Créditos do regime NC indevidamente apropriados sobre Serviços de Transportes (TVF - Item 5.5):** Glosas de créditos do regime não cumulativo calculados sobre os serviços de transportes tomados pela Fiscalizada que não foram utilizados nas operações de

venda, conforme Solução de Divergência nº 26 - Cosit, de 30 de maio de 2008: **i)** Sobre Serviços de Transporte Utilizados na Transferência Entre Estabelecimentos e, **ii)** Sobre Serviços de Transporte Utilizados nas Demais Operações Não Venda.

**Quadro 10: Códigos dos Serviços de Transportes e sua Descrição – AC 2011**

Código	Significado da codificação, segundo resposta da Fiscalizada
1352.AA	Frete referente compras de matéria prima
1352.AD	Frete referente devolução
1352.AF	Frete referente compras para uso e consumo na produção
1352.AH	Não consta resposta
2352.AA	Frete referente compras de matéria prima
2352.AD	Frete referente devolução
2352.AF	Frete referente compras para uso e consumo na produção

- **Glosa de créditos NC calculados sobre bens do Ativo Imobilizado (TVF - Item 5.6)**: Diferença entre o valor do crédito não cumulativo aproveitado pelo critério 1/24 avos e o decorrente do calculado sobre a depreciação/amortização, uma vez que tratam-se de obras civis de ampliação, reforma ou conserto de edificações já existentes.

Foi utilizado critério indevido na apuração da base de cálculo dos créditos de origem não cumulativa calculados sobre bens classificados como edificações e benfeitorias, uma vez que o critério adotado pela legislação tributária a partir de 01/01/2007, é a condição de que a edificação ou a obra seja utilizada na produção de bens para venda, sendo diferente da regra geral (Art. 3º, VII da lei nº 10.833/2003), a qual prevê o cômputo de créditos do regime não cumulativo sobre o valor da depreciação de edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa.

**A impugnação de fls. 467-802 foi julgada improcedente através do Acórdão nº 14-65.278, proferido pela 11ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP (fls. 806-928), conforme Ementa abaixo:**

***ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***

*Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011*

***PROVA.***

*A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.*

***PERÍCIA.***

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

***NULIDADE.***

*Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011*

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**

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

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011*

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.**

*O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo) e demonstrando o quantum o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.*

**CRÉDITOS. INSUMOS.**

*Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito à apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.*

**CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETE NA TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA, OU EM OPERAÇÕES QUE NÃO SÃO VENDAS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou de transferências de produtos que não se enquadram em operações de venda.*

**CRÉDITO.**

*Somente dão direito à apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência.*

**EDIFICAÇÕES E CONSTRUÇÕES NOVAS. CRÉDITO 1/24 INCENTIVADO SOBRE DEPRECIACÃO.**

*A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação/amortização somente em relação às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica. O desconto incentivado de 1/24 restringe-se somente às edificações novas incorporados ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas a partir de janeiro de 2007, para utilização na produção de bens destinados à venda e que tenham sido concluídas.*

**FALTA DE RECOLHIMENTO.**

*A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.*

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

*Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011*

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.**

*O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos, se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo), e demonstrando o quantum o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, ai sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.*

**CRÉDITOS. INSUMOS.**

*Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito à apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.*

**CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETE NA TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA, OU EM OPERAÇÕES QUE NÃO SÃO VENDAS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou de transferências de produtos que não se enquadram em operações de venda.*

CRÉDITO.

*Somente dão direito à apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência.*

EDIFICAÇÕES E CONSTRUÇÕES NOVAS. CRÉDITO 1/24 INCENTIVADO SOBRE DEPRECIACÃO.

*A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação/amortização, somente em relação às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica. O desconto incentivado de 1/24 restringe-se somente às edificações novas incorporados ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas a partir de janeiro de 2007, para utilização na produção de bens destinados à venda, e que tenham sido concluídas.*

FALTA DE RECOLHIMENTO.

*A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A Contribuinte recebeu a Intimação nº SACAT/JOI 162/2017 (e-fls. 930) pela via eletrônica em 07/04/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 935), apresentando o Recurso Voluntário de fls. 938-1053 em 08/05/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 937).

Em síntese, a Recorrente argumentou que glosa decorreu da interpretação restritiva da autoridade administrativa de que somente os bens e serviços que integram o produto final ou o serviço prestado ensejam o direito ao crédito.

**Na peça recursal foram apresentados os seguintes pedidos:**

**i) PRELIMINARMENTE:**

- Seja determinado o retorno dos autos à autoridade julgadora recorrida para que se proceda com a realização de diligência fiscal e/ou perícia no estabelecimento matriz, possibilitando demonstrar que todos os custos apropriados são utilizados na produção de seus produtos comercializados, caracterizando-se como insumos;
- Seja decretada a nulidade do lançamento tributário, haja vista a autoridade fazendária autuante ter maculado as regras dos artigos 142, do Código Tributário Nacional e 9º, do Decreto n. 70.235/72, na medida em que não se incumbiu de comprovar que as obras e benfeitorias em relação as quais a Recorrente tomou os créditos de depreciação foram erigidas a partir de 2007.

**ii) NO MÉRITO: Seja dado total provimento ao recurso, para o fim de determinar-se o cancelamento do crédito tributário, considerando que:**

- 
- As despesas com Vale-Alimentação, Vale-Transporte e Seguro Saúde, referentes aos funcionários lotados em seu Centro Produtivo são essenciais à produção dos bens industrializados e comercializados;
  - A necessidade das despesas aduaneiras após a importação, bem como as despesas com frete entre os estabelecimentos para o transporte de insumos às fábricas da Impugnante, sem os quais não seria possível a produção do bem final;
  - A imprescindibilidade, para manutenção do seu parque industrial, bem como para a continuidade de sua produção, de todos os bens, inclusive da graxa, serviços e cromagem, utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos que produzem os produtos industrializados (Anexos I a IV e VII), bem como dos veículos e empilhadeiras, os quais são necessários à cadeia industrial e para o escoamento dos bens, tal qual reconheceu a própria r. decisão ao admitir que a Recorrente deveria ter realizado o rateio das despesas, haja vista que alguns custos de fato se referem a custo direto da produção;
  - A impossibilidade de se adquirir o gás sem o correspondente aluguel do cilindro, o que atesta a necessidade de se garantir o direito ao crédito sobre o aluguel do recipiente, sem o qual o gás não pode ser armazenado ou utilizado;
  - As obras de benfeitorias foram realizadas nos estabelecimentos de produção da Impugnante, sendo necessárias à manutenção ou aperfeiçoamento do seu processo industrial, tendo sido executadas após 01/01/2007. Nesse tocante, também se requer o cancelamento do crédito lançado, tendo em vista a ausência de qualquer prova acerca do momento em que executadas as obras e da sua finalidade;
  - Seja reconhecido o direito da Recorrente à forma de aproveitamento do crédito extemporâneo, tendo em vista que inexistente regra que imponha a necessidade de retificação dos DACONs.

Para comprovação de que os créditos glosados tiveram por origem os insumos utilizados na consecução de seu objetivo social, a Contribuinte apresentou com o recurso os documentos de e-fls. 1.054 a 10.138, referentes a comprovantes e demais documentos de importação (Faturas, DI, BL, etc...), despesas aduaneiras, Notas Fiscais de Entradas e Saídas, Notas Fiscais de Prestação de Serviços, dentre outros.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

## 2. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

2.1. Como relatado, versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado em decorrência de glosa de crédito de natureza não cumulativa, referentes às seguintes rubricas e respectivos períodos de apuração (TVF - ITEM 5.7):

**Quadro 13: Quadro-resumo dos créditos do regime NC glosados - Infrações Apuradas**

PA\Subtópico da Infração	5.1 – Quadro 03	5.2 – Quadro 04	5.2 – Quadro 05	5.2 – Quadro 06	5.3 – Quadro 07	5.4 – Anexo TVF IV	5.5.1.1 – Quadro 09	5.5.1.2 – Quadro 11	5.6 – Quadro 12	Montante dos Créditos NC Glosados por PA
	PAT – Refeição; Plano de Saúde e Serviço de Transporte do Pessoal	Serviços vinculados às operações de importação de bens	Serviços não enquadrados como insumos	Demais Serviços não enquadrados como insumos	Créditos Extemporâneos	Aquisições de produtos não enquadrados como Insumos	Serviços de Transportes utilizados entre Estabelecimentos	Serviços de Transporte Utilizados nas Demais Operações Não Venda	Sobre Bens do Ativo Imobilizado	
01/11	PIS			139,34		1.921,45	565,43	9.748,41		12.374,63
	COFINS			641,81		8.850,30	2.604,42	44.901,78		56.998,31
02/11	PIS			60,10	24.556,84	2.695,41	1.709,16	10.228,21		39.249,72
	COFINS			276,82	113.110,27	12.415,21	7.872,49	47.111,76		180.786,55
03/11	PIS			500,34		4.010,57	4.461,79	20.259,07		29.231,77
	COFINS			2.304,60		18.472,91	20.551,28	93.314,50		134.643,29
04/11	PIS			354,48		3.604,57	3.717,42	10.692,26	396,08	18.764,81
	COFINS			1.632,76		16.602,88	17.122,66	49.249,21	1.824,22	86.431,73
05/11	PIS			107,45		3.529,15	4.959,16	29.078,99	330,71	38.005,46
	COFINS			494,92		16.255,46	22.842,18	133.939,60	1.523,19	175.055,35
06/11	PIS	8.526,14		82,46		4.815,04	3.123,89	19.016,37	230,64	35.794,54
	COFINS	39.271,92		379,82		22.178,36	14.388,82	87.590,54	1.573,31	165.382,77
07/11	PIS			66,41		4.164,91	2.659,25	22.775,92	147,71	29.814,20
	COFINS			305,89		19.183,83	12.248,68	104.907,28	680,37	137.326,05
08/11	PIS			154,84		3.233,91	1.967,88	16.441,48	147,71	21.945,82
	COFINS			713,2		14.895,59	9.064,18	75.730,46	680,38	101.083,81
09/11	PIS	39.243,24		65,06		3.380,60	1.388,55	15.625,55	143,60	59.846,60
	COFINS	180.756,74		299,67		15.571,26	6.395,74	71.972,24	661,42	275.657,07
10/11	PIS			93,69		7.626,95	2.326,27	17.325,88	143,60	27.516,39
	COFINS			431,54		35.130,18	10.714,92	79.804,06	661,40	126.742,10
11/11	PIS	134.229,31	35.158,92	106.291,81	114,71	4.020,26	2.796,00	10.724,06	2,86	293.337,93
	COFINS	618.268,34	161.944,12	489.586,52	528,36	18.517,56	12.878,53	49.395,67	13,18	1.351.132,28
Total por Infração		752.497,65	464.901,08	595.878,33	9.748,27	137.667,11	241.076,36	1.019.833,30	9.160,38	3.397.121,18

2.2. A autuação objeto deste processo foi lavrada em razão da conclusão do Auditor Fiscal apontada no Termo de Verificação Fiscal e acima já relatada, de que os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito à apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

2.3. Da análise da decisão recorrida, é possível observar que a DRJ de origem manteve o mesmo entendimento que a Autoridade Fiscal Autuante.

2.4. Destaco que a restrição adotada na autuação e pelo Ilustre Julgador *a quo* segue a mesma sistemática de apuração do IPI.

2.5. Todavia, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado sobre os custos e despesas incorridos no mês, abrangendo os “bens” e “serviços” que forem essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

**2.6.** O C. Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma dos artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

**2.7.** Por este precedente, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, invocadas na decisão recorrida, as quais restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem com o contato físico com o produto ou serviço final.

**2.8.** Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

*Documento público. Ausência de sigilo.*

*Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

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

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

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

*"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.”*

**2.9.** Nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF e, com base no entendimento adotado pelo STJ sobre o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, passo à análise do presente caso quanto ao pedido de realização de diligência para comprovação de que os créditos glosados tiveram por origem os insumos utilizados na consecução de seu objeto social.

### **3. Da necessidade de conversão do julgamento em diligência**

**3.1.** Conforme já relatado e, como igualmente observado pelo Ilustre Julgador da DRJ de origem, a presente demanda restringe-se à definição do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, resultando em inquestionável necessidade de análise acerca da condição de insumo sobre o bem ou serviço que a Contribuinte pretende se creditar.

**3.2.** Para demonstrar as razões de defesa, a Contribuinte apresentou as seguintes justificativas sobre a possibilidade de aproveitamento de tais créditos:

(a) que as despesas com Vale-Alimentação, Vale-Transporte e Seguro Saúde referentes aos funcionários lotados em seu Centro Produtivo são essenciais à produção dos bens industrializados e comercializados;

(b) a necessidade das despesas aduaneiras após a importação, bem como as despesas com frete entre os estabelecimentos, para o transporte de insumos às fábricas da Impugnante, sem os quais não seria possível a produção do bem final;

(c) A imprescindibilidade, para manutenção do seu parque industrial, bem como para a continuidade de sua produção, de todos os bens, inclusive da graxa, serviços e cromagem, utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos que produzem os produtos industrializados (Anexos I a IV e VII), bem como dos veículos e empilhadeiras, os quais são necessários à cadeia industrial e para o escoamento dos bens, tal qual reconheceu a própria r. decisão ao admitir que a Recorrente deveria ter realizado o rateio das despesas, haja vista que alguns custos de fato se referem a custo direto da produção;

(d) a impossibilidade de se adquirir o gás sem o correspondente aluguel do cilindro, o que atesta a necessidade de se garantir o direito ao crédito sobre o aluguel do recipiente sem o qual o gás não pode ser armazenado ou utilizado;

(e) que os bens integrados no ativo imobilizado são empregados efetivamente no processo produtivo da Recorrente, tendo sido respeitado as regras de aproveitamento;

(f) as obras de benfeitorias foram realizadas nos estabelecimentos de produção da Recorrente, sendo necessárias à manutenção ou aperfeiçoamento do seu processo

industrial, tendo sido executadas após 01/01/2007; e (g) o direito à forma de aproveitamento do crédito extemporâneo, tendo em vista que inexistente regra que imponha a necessidade de retificação das DACONs.

**3.3.** Para comprovação de seus argumentos de defesa, a Contribuinte apresentou com o recurso os documentos de e-fls. 1.054 a 10.138.

**3.4.** O Ilustre Julgador de origem negou o pedido por entender que a Contribuinte não demonstrou ter cumprido com as condições para apresentação de prova em momento posterior à impugnação, bem como por concluir que há nos autos elementos suficientes para formação de convicção, considerando, para tanto, a conceituação de "insumos" da forma como já apontada neste voto.

**3.5.** Outrossim, observo que, após a publicação da pauta do presente julgamento, em data de 19 de julho a Recorrente apresentou manifestação (fls. 10.144-10.243), reiterando o pedido de diligência para que a Fiscalização faça nova análise das rubricas sob controvérsia de acordo com os critérios da essencialidade e da relevância adotados STJ por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, instruindo o pedido com os seguintes documentos:

**i) Laudo Técnico elaborado pelo Sr. Engenheiro Mecânico Professor Doutor ANTÔNIO CELSO FONSECA DE ARRUDA, especialista da Universidade Estadual de Campinas ("Unicamp")**, para demonstrar que os bens e serviços utilizados como insumos na linha de produção são essenciais ou, no mínimo, relevantes à atividade industrial da Recorrente;

**ii) Laudo Técnico elaborado pela empresa De Biasi Auditores Independentes**, para atestar a não utilização, em períodos de apuração anteriores, de créditos de PIS e COFINS que foram glosados em virtude de aproveitamento extemporâneo, decorrente de trabalhos de revisão efetuados após o encerramento da apuração dos meses de referência.

**3.6.** Saliento que a busca pela verdade material vem sendo aplicada pelo CARF, como já decidido por este Colegiado em situações análogas, bem como por outras Turmas, a exemplo do Acórdão nº 3201-002.518, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, cuja Ementa abaixo transcrevo:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 20/08/2014 ERRO FORMAL PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL PREVALÊNCIA.*

*Embora a DCTF seja o documento válido para constituir o crédito tributário, se o contribuinte demonstra que as informações nela constantes estão erradas, pois foram por ele prestadas equivocadamente, deve ser observado o princípio da verdade material, afastando quaisquer atos da autoridade fiscal que tenham se baseado em informações equivocadas.*

*DCTF COM INFORMAÇÕES ERRADAS. TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE. CRÉDITO EXISTENTE. HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.*

*A COFINS apurada e recolhida sob a sistemática cumulativa, quando o contribuinte submetia-se a não cumulatividade, em competência cujo saldo de COFINS a pagar, segundo esta sistemática foi zero, consubstancia-se em recolhimento indevido. Crédito apto a ser utilizado em compensação, cuja homologação deve ser reconhecida.*

**3.7.** Da análise dos argumentos da Autoridade Fiscal e da defesa, bem como em razão de toda documentação apresentada pela Contribuinte e, principalmente, tendo em vista os critérios da essencialidade e relevância adotados em decisão proferida em sede de repercussão geral pelo Superior Tribunal de Justiça, resultando na incidência do artigo 62, § 2º do RICARF, entendo necessária a realização de diligência para uma melhor compreensão sobre as características da atividade desenvolvida pela empresa, possibilitando identificar se as despesas que deram origem aos créditos glosados pela equipe de fiscalização podem ser caracterizadas como insumos que permitam o respectivo aproveitamento.

**3.8.** Com isso, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

**a)** Analisar os documentos comprobatórios apresentados com as peças de Impugnação e Recurso Voluntário pela Contribuinte, bem como Laudos Periciais e demais documentos de fls. 10.144 a 10.243;

**b)** Caso necessário, intimar a Contribuinte para prestar esclarecimentos e documentos adicionais que se fizerem necessários;

**c) Para cada item glosado**, esclarecer de forma detalhada se as respectivas despesas podem ser caracterizadas como insumos sob os critérios da relevância e essencialidade adotados pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR;

**d)** Diligenciar junto ao estabelecimento da empresa para as seguintes constatações:

**d.1)** Confirmar a atividade efetivamente exercida e se as despesas aproveitadas se enquadram ou não no conceito de insumos, na forma já indicada em Item "c";

**d.2)** Averiguar se as obras de benfeitorias foram realizadas nos estabelecimentos de produção para manutenção ou aperfeiçoamento do seu processo industrial, bem como constatar se versam sobre obras novas ou reformas, inclusive por prova documental (projeto aprovado, alvará de construção, fotos, comprovação da data de conclusão da obra);

**e)** Elaborar Relatório Conclusivo sobre as apurações e resultado da diligência;

**f)** Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias;

**g)** Após, intimar a PGFN para manifestar-se sobre os documentos de fls. 10.144 a 10.243, bem como sobre o resultado da diligência.

Processo nº 10920.720153/2016-14  
Resolução nº **3402-002.193**

**S3-C4T2**  
Fl. 10.259

---

**3.9.** Concluída a diligência, com ou sem resposta das partes, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos