



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.921358/2011-11
RESOLUÇÃO	3302-002.823 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de maio de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	IPIRANGA PETROQUÍMICA SA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

Sala de Sessões, em 16 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fabio Kirzner Ejchel (suplente convocado), Marina Righi Rodrigues Lara, José Renato Pereira de Deus, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente). Ausente o conselheiro Mario Sergio Martinez Piccini.

RELATÓRIO

Por bem abordar a controvérsia deduzida nos presentes autos, adoto partes do relatório constante da decisão proferida pela DRJ:

Tratase de Manifestação de Inconformidade da interessada contra Despacho Decisório DRF/CCI nº 215/2012, que deferiu apenas parcialmente o pleito da interessada relativo a créditos da não cumulatividade da Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social – Cofins, vinculados às receitas de exportação e relativos ao 4º trimestre de 2007.

O procedimento fiscal foi iniciado em 2011 (MPF nº 05.1.04.00-201100063-2) para análise de pedidos de ressarcimento/compensação de créditos de PIS e Cofins não cumulativos dos quatro trimestres de 2007 e dos dois primeiros trimestres de 2008 da empresa Ipiranga Petroquímica S/A, incorporada pela Braskem S/A.

(...)

Após análise dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon, a Diligência Fiscal concluiu pela glosa de diversos créditos apurados na sistemática não cumulativa, recompondo os Dacon's da contribuinte e concluindo que a interessada não possuía a totalidade dos créditos pleiteados em ressarcimento/compensação. O despacho decisório ora guerreado decorre dessa segunda diligência fiscal.

Cientificada do Despacho Decisório, a autuada apresenta a Manifestação de Inconformidade, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

- **Da glosa decorrente da falta de apresentação de notas fiscais dos bens utilizados como insumos adquiridos no mercado interno.** As divergências entre os valores declarados nos Dacon e as notas fiscais decorreram de um erro material cometido pela impugnante quando do preenchimento dos Dacon em foco. É que, ao informar, na linha 02 da Ficha 06A, o valor das aquisições de bens utilizados como insumos, somou, além das operações classificadas nos CFOP 1.101 e 2.101, aquelas classificadas no CFOP 1.124 e 2.124, que se referem a serviços de industrialização efetuados por outras empresas e que, no entendimento da própria Fiscalização, geram direito a crédito. Por outro lado, ao informar, na linha 03 da Ficha 06A, o valor das aquisições de serviços utilizados como insumos, a Impugnante considerou apenas as operações classificadas no CFOP 1.933, conforme evidenciam as planilhas que serviram como base para o cálculo da contribuição do período em debate, o que significa dizer que não houve aproveitamento em duplicidade dos créditos das operações classificadas nos CFOP 1.124 e 2.124.

- **Da glosa decorrente da falta de apresentação de notas fiscais das despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas.** No que se refere a essas despesas, a Fiscalização também apurou diferenças entre os valores declarados na linha 07 da Ficha 6A dos DACON's e as notas fiscais constantes dos arquivos digitais apresentados pela Impugnante. A glosa promovida pela autoridade administrativa não merece prosperar, já que decorre da apressada análise empreendida pela Fiscalização sobre os documentos e livros fiscais da Impugnante. Ao somar as operações classificadas nos CFOP's 1.352 e 2.352, que dizem respeito unicamente à aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial dentro e fora do Estado, com vistas a verificar a legitimidade dos créditos lançados na linha 07 da Ficha 6A dos DACON's em comento, a Fiscalização acabou desconsiderando por completo as despesas de armazenagem incorridas pela Impugnante, que foram devidamente registradas na conta contábil 03110476.04200.

- **Da glosa indevida dos créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos.** O Auditor excluiu diversos produtos do cálculo relativo aos créditos de PIS e Cofins vinculados às receitas de exportação, sob o

argumento de alguns dos bens adquiridos pela empresa e cujo crédito foi aproveitado não podem ser caracterizados como insumos geradores do crédito objeto do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, pois não se enquadram no conceito estabelecido no art. 66 da IN SRF nº 247/2002, no art. 8º, §4º, da IN SRF nº 404/2004 e no Parecer Normativo CST nº 65/79. A aplicação de tais normas, todavia, está equivocada.

• **Da nulidade do despacho decisório no que tange à glosa dos serviços utilizados como insumos**, por não ter sido disponibilizado para a impugnante os elementos essenciais para elaboração da sua defesa.

• **Da incorreta interpretação dada às normas de regência do PIS e da Cofins**. A fiscalização sustenta que o termo insumo deve ser interpretado como aqueles bens, adquiridos por pessoa jurídica, que, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração, sejam consumidos, sofram desgaste ou perda/modificação de suas propriedades físicas ou químicas. Já em relação aos serviços, a fiscalização concluiu que somente poderiam ser tidos como insumos aqueles aplicados diretamente no processo fabril. Tal posicionamento foi firmado com amparo nas disposições da Instrução Normativa nº 247/2002, editada pela Receita Federal para disciplinar a Lei nº 10.637/2002, cujo conteúdo foi reproduzido pela IN SRF 404/2004, também aplicável ao PIS, as quais passaram a conceituar insumos para fins de apropriação de créditos compensáveis com o PIS/Cofins devido. Esse conceito de insumo, albergado na legislação de regência do IPI, tomado por empréstimo pelas INs nº 247 e 404, para operacionalizar a sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, é inaplicável, indo de encontro às prescrições das próprias Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

• **Dos bens utilizados como insumos no processo produtivo**. Valendo-se das informações contidas em Parecer Técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas, a Impugnante passa a demonstrar a imprescindibilidade dos mesmos na consecução do seu objeto social, qual seja, industrialização e comercialização de produtos petroquímicos de segunda geração. É o caso, por exemplo, da água desmineralizada, vapor, água potável, cal hidratado, nitrogênio gasoso, tambor para subprodutos e resíduos, graxa, facas hague para granulador e material de embalagem, entre outros.

• **Dos serviços utilizados como insumos**. A Fiscalização glosou os créditos apurados em relação a diversos serviços contratados por entender que não estariam diretamente relacionados com o processo produtivo. Mas, para a produção dos diversos produtos finais, é imprescindível que a requerente mantenha suas plantas industriais em perfeito estado, sendo necessário que sua estrutura física seja submetida a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos.

• **Da interpretação das Instruções Normativas**. Se, entretanto, este não for o entendimento dessa d. Turma de Julgamento, entendendo esse insigne órgão julgador que as IN's estão conforme a legislação que lhes é hierarquicamente superior, cumpre à ora Impugnante demonstrar qual seria então, nessa hipótese, a única interpretação possível de tais normas regulamentares, consistindo em entender que a "ação direta" não está adstrita ao contato físico do bem ou serviço (insumo) com a

mercadoria em produção, mas sim à sua afetação direta ao processo produtivo, em vista da essencialidade daquele para a consecução deste.

- **Da glosa indevida das despesas com energia elétrica.** Os valores glosados correspondem às despesas com os serviços de uso e transmissão de rede. O procedimento adotado pela Fiscalização pautouse no entendimento de que apenas os gastos com a energia elétrica consumida ensejariam a aquisição dos tais créditos, o que não se estenderia ao pagamento pela prestação de serviço de transmissão de energia, em decorrência de interpretação restritiva da Lei n.º 10.637/2002. Mas o pagamento das referidas despesas com uso e transmissão de rede é condição essencial ao efetivo consumo de energia elétrica, figurandose, ambos, como gastos vinculados, impassíveis de dissociação, para efeitos de creditamento fiscal.

- **Da glosa indevida das despesas de alugueis de máquinas e equipamentos.** Verificase que também foram rechaçados vários créditos relativos às despesas com a locação de máquinas e equipamentos, sob argumento de que não eram utilizados diretamente na fabricação ou produção de bens. Mas estes créditos são legítimos, nos termos da legislação em vigor, que autoriza o desconto de créditos quando as máquinas e equipamentos são utilizados nas atividades da empresa.

- **Da glosa indevida créditos de outras operações.** A autoridade fiscal glosou os créditos apropriados decorrentes da aquisição de material de manutenção. Tratase de partes e peças de manutenção, com curta vida útil, sendo tratados como insumos do processo industrial, sendo inegável o direito a crédito sobre as respectivas aquisições.

- **Da glosa indevida de créditos de PIS/Cofins Importação pago quando da importação de bens utilizados como insumos.** Neste aspecto, alega a Fiscalização que não foi possível confirmar o pagamento do PIS Importação incidente sobre as importações de bens utilizados como insumos, posto que não há identificação dos números das Declarações de Importação (DI) nos documentos fiscais, nem há registro dos números das notas fiscais relativas às referidas importações no "4.4.2. Arquivo de Importação" do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 15/2001 apresentado pela Impugnante. Para demonstrar a insubsistência das alegações fazendárias, cumpre à Impugnante esclarecer que, no curso da Fiscalização, apresentou as planilhas anexas, que ora reapresenta, nas quais as notas fiscais que acobertaram a entrada dos insumos em referência no seu estabelecimento estão devidamente relacionadas com as Declarações de Importação respectivas.

- **Da glosa indevida de créditos sobre encargos de depreciação.** A Fiscalização glosou tais créditos, considerando que o contribuinte não apresentou o Arquivo de Cadastro de Bens conforme previsto na Instrução Normativa SRF Nº 86, de 2001, e especificado no item "4.7 Controle Patrimonial" do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS Nº 15, de 2001, bem como Demonstrativos mensais referente aos encargos de depreciação e amortização correspondentes aos valores informados nos DACON, contendo o Número de Cadastro do Bem. O crédito ora tratado foi apurado pela antiga IPIRANGA, incorporada pela ora requerente, o que dificulta, ainda mais, a obtenção dos referidos arquivos em razão da natural dificuldade de preservação das informações após a incorporação em consequência da adaptação dos sistemas e rotinas de ambas as empresas. Mas a prova pode ser feita com base em

diversos elementos, sendo que demonstrativos mensais elaborados pela contribuinte foram apresentados. (...)

A DRJ, contudo, julgou improcedente a referida Manifestação de Inconformidade, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. DILIGÊNCIA. ÔNUS DA PROVA. Incabível argumentar que a Administração deveria ter aprofundado as verificações, visto que o ônus de demonstrar o direito ao crédito é daquele que pleiteia. A realização de diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador, e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. Somente geram créditos da contribuição para o PIS as despesas com matériaprima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade. Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.

MATERIAL DE EMBALAGEM. Na sistemática não cumulativa de apuração do PIS, o desconto de créditos apurados sobre a aquisição de insumos vinculados à produção de bens para venda não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. O crédito sobre gastos com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda somente podem se dar se o ônus for suportado pelo vendedor e desde que seja contratado para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS. Não geram direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não cumulativa os gastos com aluguel de veículos, por falta de previsão legal, e nem os gastos com aluguel de máquinas e equipamentos, que não sejam comprovadamente empregados na produção.

DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. Na apuração da Cofins não cumulativa, podem ser descontados créditos das despesas e custos relativos à energia elétrica adquirida de pessoa jurídica domiciliada no país, não se incluindo aí os gastos com serviços de transmissão e distribuição de energia elétrica.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. Na eventualidade de se apurar extemporaneamente crédito decorrente da sistemática de não cumulatividade da Cofins, os respectivos Dacon deverão ser retificados, respeitado o prazo decadencial de cinco anos e atendidas as demais exigências da legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a referida decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, reiterando, em síntese, as razões apresentadas em sede de Manifestação de Inconformidade. A Recorrente junta, ainda, uma série de documentos.

Posteriormente, às fls. 1735/1754, a Recorrente junta parecer técnico elaborado pela empresa de auditoria Deloitte Touche Tohmatsu.

Às fls. 1761/1763, foi apresentada petição de desistência parcial do Recurso Voluntário, unicamente em relação às glosas referente aos créditos apurados sobre os Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado, em razão da inclusão de tais débitos no PERT.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

Por bem abordar a controvérsia deduzida nos presentes autos, adoto partes do relatório constante da decisão proferida pela DRJ:

Tratase de Manifestação de Inconformidade da interessada contra Despacho Decisório DRF/CCI nº 215/2012, que deferiu apenas parcialmente o pleito da interessada relativo a créditos da não cumulatividade da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, vinculados às receitas de exportação e relativos ao 4º trimestre de 2007.

O procedimento fiscal foi iniciado em 2011 (MPF nº 05.1.04.00-201100063-2) para análise de pedidos de ressarcimento/compensação de créditos de PIS e Cofins não cumulativos dos quatro trimestres de 2007 e dos dois primeiros trimestres de 2008 da empresa Ipiranga Petroquímica S/A, incorporada pela Braskem S/A.

(...)

Após análise dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon, a Diligência Fiscal concluiu pela glosa de diversos créditos apurados na sistemática não cumulativa, recompondo os Dacon's da contribuinte e concluindo que a interessada não possuía a totalidade dos créditos pleiteados em ressarcimento/compensação. O despacho decisório ora guerreado decorre dessa segunda diligência fiscal.

Cientificada do Despacho Decisório, a autuada apresenta a Manifestação de Inconformidade, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

• **Da glosa decorrente da falta de apresentação de notas fiscais dos bens utilizados como insumos adquiridos no mercado interno.** As divergências entre os valores declarados nos Dacon e as notas fiscais decorreram de um erro material cometido pela impugnante quando do preenchimento dos Dacon em foco. É que, ao informar, na linha 02 da Ficha 06A, o valor das aquisições de bens utilizados como insumos, somou, além das operações classificadas nos CFOP 1.101 e 2.101, aquelas classificadas no CFOP 1.124 e 2.124, que se referem a serviços de industrialização efetuados por outras empresas e que, no entendimento da própria Fiscalização, geram direito a crédito. Por outro lado, ao informar, na linha 03 da Ficha 06A, o valor das aquisições de serviços utilizados como insumos, a Impugnante considerou apenas as operações classificadas no CFOP 1.933, conforme evidenciam as planilhas que serviram como base para o cálculo da contribuição do período em debate, o que significa dizer que não houve aproveitamento em duplicidade dos créditos das operações classificadas nos CFOP 1.124 e 2.124.

• **Da glosa decorrente da falta de apresentação de notas fiscais das despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas.** No que se refere a essas despesas, a Fiscalização também apurou diferenças entre os valores declarados na linha 07 da Ficha 6A dos DACON's e as notas fiscais constantes dos arquivos digitais apresentados pela Impugnante. A glosa promovida pela autoridade administrativa não merece prosperar, já que decorre da apressada análise empreendida pela Fiscalização sobre os documentos e livros fiscais da Impugnante. Ao somar as operações classificadas nos CFOP's 1.352 e 2.352, que dizem respeito unicamente à aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial dentro e fora do Estado, com vistas a verificar a legitimidade dos créditos lançados na linha 07 da Ficha 6A dos DACON's em comento, a Fiscalização acabou desconsiderando por completo as despesas de armazenagem incorridas pela Impugnante, que foram devidamente registradas na conta contábil 03110476.04200.

• **Da glosa indevida dos créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos.** O Auditor excluiu diversos produtos do cálculo relativo aos créditos de PIS e Cofins vinculados às receitas de exportação, sob o argumento de alguns dos bens adquiridos pela empresa e cujo crédito foi aproveitado não podem ser caracterizados como insumos geradores do crédito objeto do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, pois não se enquadram no conceito estabelecido no art. 66 da IN SRF nº 247/2002, no art. 8º, §4º, da IN SRF nº 404/2004 e no Parecer Normativo CST n.º 65/79. A aplicação de tais normas, todavia, está equivocada.

• **Da nulidade do despacho decisório no que tange à glosa dos serviços utilizados como insumos,** por não ter sido disponibilizado para a impugnante os elementos essenciais para elaboração da sua defesa.

• **Da incorreta interpretação dada às normas de regência do PIS e da Cofins.** A fiscalização sustenta que o termo insumo deve ser interpretado como aqueles bens, adquiridos por pessoa jurídica, que, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração, sejam consumidos, sofram desgaste ou perda/modificação de suas propriedades físicas ou químicas. Já em relação aos serviços, a fiscalização concluiu que somente poderiam ser tidos como insumos aqueles aplicados diretamente no processo fabril. Tal posicionamento foi firmado com amparo nas disposições da Instrução Normativa nº 247/2002, editada pela Receita Federal

para disciplinar a Lei n.º 10.637/2002, cujo conteúdo foi reproduzido pela IN SRF 404/2004, também aplicável ao PIS, as quais passaram a conceituar insumos para fins de apropriação de créditos compensáveis com o PIS/Cofins devido. Esse conceito de insumo, albergado na legislação de regência do IPI, tomado por empréstimo pelas INs n.º 247 e 404, para operacionalizar a sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, é inaplicável, indo de encontro às prescrições das próprias Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

• **Dos bens utilizados como insumos no processo produtivo.** Valendose das informações contidas em Parecer Técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas, a Impugnante passa a demonstrar a imprescindibilidade dos mesmos na consecução do seu objeto social, qual seja, industrialização e comercialização de produtos petroquímicos de segunda geração. É o caso, por exemplo, da água desmineralizada, vapor, água potável, cal hidratado, nitrogênio gasoso, tambor para subprodutos e resíduos, graxa, facas hague para granulador e material de embalagem, entre outros.

• **Dos serviços utilizados como insumos.** A Fiscalização glosou os créditos apurados em relação a diversos serviços contratados por entender que não estariam diretamente relacionados com o processo produtivo. Mas, para a produção dos diversos produtos finais, é imprescindível que a requerente mantenha suas plantas industriais em perfeito estado, sendo necessário que sua estrutura física seja submetida a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos.

• **Da interpretação das Instruções Normativas.** Se, entretanto, este não for o entendimento dessa d. Turma de Julgamento, entendendo esse insigne órgão julgador que as IN's estão conforme a legislação que lhes é hierarquicamente superior, cumpre à ora Impugnante demonstrar qual seria então, nessa hipótese, a única interpretação possível de tais normas regulamentares, consistindo em entender que a "ação direta" não está adstrita ao contato físico do bem ou serviço (insumo) com a mercadoria em produção, mas sim à sua afetação direta ao processo produtivo, em vista da essencialidade daquele para a consecução deste.

• **Da glosa indevida das despesas com energia elétrica.** Os valores glosados correspondem às despesas com os serviços de uso e transmissão de rede. O procedimento adotado pela Fiscalização pautouse no entendimento de que apenas os gastos com a energia elétrica consumida ensejariam a aquisição dos tais créditos, o que não se estenderia ao pagamento pela prestação de serviço de transmissão de energia, em decorrência de interpretação restritiva da Lei n.º 10.637/2002. Mas o pagamento das referidas despesas com uso e transmissão de rede é condição essencial ao efetivo consumo de energia elétrica, figurandose, ambos, como gastos vinculados, impassíveis de dissociação, para efeitos de creditamento fiscal.

• **Da glosa indevida das despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos.** Verificase que também foram rechaçados vários créditos relativos às despesas com a locação de máquinas e equipamentos, sob argumento de que não eram utilizados diretamente na fabricação ou produção de bens. Mas estes créditos são legítimos, nos termos da legislação em vigor, que autoriza o desconto de créditos quando as máquinas e equipamentos são utilizados nas atividades da empresa.

• **Da glosa indevida créditos de outras operações.** A autoridade fiscal glosou os créditos apropriados decorrentes da aquisição de material de manutenção. Tratase de partes e peças de manutenção, com curta vida útil, sendo tratados como insumos do processo industrial, sendo inegável o direito a crédito sobre as respectivas aquisições.

• **Da glosa indevida de créditos de PIS/Cofins Importação pago quando da importação de bens utilizados como insumos.** Neste aspecto, alega a Fiscalização que não foi possível confirmar o pagamento do PIS Importação incidente sobre as importações de bens utilizados como insumos, posto que não há identificação dos números das Declarações de Importação (DI) nos documentos fiscais, nem há registro dos números das notas fiscais relativas às referidas importações no "4.4.2. Arquivo de Importação" do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 15/2001 apresentado pela Impugnante. Para demonstrar a insubsistência das alegações fazendárias, cumpre à Impugnante esclarecer que, no curso da Fiscalização, apresentou as planilhas anexas, que ora reapresenta, nas quais as notas fiscais que acobertaram a entrada dos insumos em referência no seu estabelecimento estão devidamente relacionadas com as Declarações de Importação respectivas.

• **Da glosa indevida de créditos sobre encargos de depreciação.** A Fiscalização glosou tais créditos, considerando que o contribuinte não apresentou o Arquivo de Cadastro de Bens conforme previsto na Instrução Normativa SRF Nº 86, de 2001, e especificado no item "4.7 Controle Patrimonial" do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS Nº 15, de 2001, bem como Demonstrativos mensais referente aos encargos de depreciação e amortização correspondentes aos valores informados nos DICON, contendo o Número de Cadastro do Bem. O crédito ora tratado foi apurado pela antiga IPIRANGA, incorporada pela ora requerente, o que dificulta, ainda mais, a obtenção dos referidos arquivos em razão da natural dificuldade de preservação das informações após a incorporação em consequência da adaptação dos sistemas e rotinas de ambas as empresas. Mas a prova pode ser feita com base em diversos elementos, sendo que demonstrativos mensais elaborados pela contribuinte foram apresentados. (...)

A DRJ, contudo, julgou improcedente a referida Manifestação de Inconformidade, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. DILIGÊNCIA. ÔNUS DA PROVA. Incabível argumentar que a Administração deveria ter aprofundado as verificações, visto que o ônus de demonstrar o direito ao crédito é daquele que pleiteia. A realização de diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador, e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. Somente geram créditos da contribuição para o PIS as despesas com matériaprima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função

da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade. Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.

MATERIAL DE EMBALAGEM. Na sistemática não cumulativa de apuração do PIS, o desconto de créditos apurados sobre a aquisição de insumos vinculados à produção de bens para venda não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. O crédito sobre gastos com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda somente podem se dar se o ônus for suportado pelo vendedor e desde que seja contratado para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS. Não geram direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não cumulativa os gastos com aluguel de veículos, por falta de previsão legal, e nem os gastos com aluguel de máquinas e equipamentos, que não sejam comprovadamente empregados na produção.

DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. Na apuração da Cofins não cumulativa, podem ser descontados créditos das despesas e custos relativos à energia elétrica adquirida de pessoa jurídica domiciliada no país, não se incluindo aí os gastos com serviços de transmissão e distribuição de energia elétrica.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. Na eventualidade de se apurar extemporaneamente crédito decorrente da sistemática de não cumulatividade da Cofins, os respectivos Dacon deverão ser retificados, respeitado o prazo decadencial de cinco anos e atendidas as demais exigências da legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a referida decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, reiterando, em síntese, as razões apresentadas em sede de Manifestação de Inconformidade. A Recorrente junta, ainda, uma série de documentos.

Posteriormente, às fls. 1735/1754, a Recorrente junta parecer técnico elaborado pela empresa de auditoria Deloitte Touche Tohmatsu.

Às fls. 1761/1763, foi apresentada petição de desistência parcial do Recurso Voluntário, unicamente em relação às glosas referente aos créditos apurados sobre os Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado, em razão da inclusão de tais débitos no PERT.

É o relatório

Voto

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

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

Como relatado anteriormente, parte da questão de mérito discutida nos presentes autos perpassa pelo conceito de insumos para fins de crédito de PIS-exportação, no regime não cumulativo referente ao 4º trimestre de 2007, permanecendo a controvérsia sobre os seguintes pontos:

- (i) Despesas de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos:
 - a. Água desmineralizada;
 - b. Água clarificada;
 - c. Vapor;
 - d. Água potável;
 - e. Cal hidratado;
 - f. Nitrogênio Gasoso
 - g. Tambor;
 - h. Graxa
 - i. Material de embalagem
 - j. Serviços de manutenção e conservação industrial;
 - i. Inspeção de equipamentos e manutenção civil;
 - ii. Serviços de caldeiraria, de mecânica e de elétrica;
 - iii. Gerenciamento de empreendimentos e paradas;
 - iv. Serviços de tubulação;
 - v. Pintura industrial;
 - vi. Isolamento térmico refratário antiácido;
 - vii. Limpeza industrial
 - viii. Manutenção de equipamentos de laboratório;
 - k. Serviços de tratamentos de efluentes e análise físico-química de efluentes;
 - l. Serviços de ensaque e movimentação de produtos acabados;
- (ii) Despesas com energia elétrica;
- (iii) Despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas;
- (iv) Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda.

Como mencionado, **tanto a fiscalização, quanto a autoridade julgadora a quo aplicaram o conceito restritivo de insumo, com amparo nas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04**, conforme pode ser visto do texto do Acórdão a seguir:

“Em que pese a tentativa da interessada em demonstrar a importância dos bens/serviços adquiridos para seu processo produtivo, há que se notar que os bens indicados não entram em contato com o produto, e a simples leitura da listagem evidencia que não são consumidos, nem tem suas propriedades físicas ou químicas modificadas/perdidas em razão de ação diretamente exercida sobre os produtos em fabricação. Quanto aos serviços, não são aqueles diretamente ligados ao processo produtivo, mas antes serviços de limpeza, conservação e manutenção da planta fabril que, embora necessários, não se caracterizam como insumos.

Logo, improcede a pretensão da contribuinte em considerar como insumos, no cálculo do crédito da Cofins não cumulativa, todos os custos – diretos e indiretos – de produção, conceituados na legislação do Imposto de Renda.

No Dacon, para geração do crédito objeto do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, devem ser informados os valores de bens e serviços adquiridos que se caracterizem como insumos, ou seja, que se enquadrem no conceito abrangido pelo § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que assim dispõe:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entendese como insumos:

I utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matériaprima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

(...) (grifei)

A manifestante entende ser ilegal as IN's SRF nº 247/02 e nº 404/04, ao recepcionar conceito restritivo de insumos não veiculado pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, em nítida usurpação de competência. Porém, é inócuo suscitar na esfera administrativa tais alegações, pois, de acordo com o art. 7º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 58, de 17 de março de 2006, “o julgador deve observar o

disposto no art. 116, III, da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF), expresso em atos tributários e aduaneiros”.

Ademais, destaque-se, por exemplo, que a IN SRF nº 404, de 2004, tem por suporte o art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003, que dá competência legal à Secretaria da Receita Federal (SRF), hoje Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), para editar normas necessárias à aplicação dessa lei.

(...)

Para se caracterizar como insumo, é necessário tratar-se de bem e serviço intrínseco à atividade, aplicado ou consumido na fabricação do produto ou no serviço prestado, e empregado diretamente na produção. Não basta, como pretende a interessada, que o bem ou serviço tenha gere um custo/despesa fabril.

Os bens citados pela interessada não entram em contato direto com o produto, sendo utilizados para garantir a segurança do processo, promover a transferência e mistura das diversas substâncias de um ponto para outro do processo, controlar a pressão dos equipamentos, promover a atuação de todas as válvulas de controle, recuperar gases e solventes, resfriar e secar tubulações e equipamentos, por exemplo.

Como se extrai das normas de regência, a simples aquisição de um bem ou serviço não implica, por si só, em imediata autorização para desconto da contribuição. Tal evento irá depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica. Digase, ainda, quanto à interpretação das IN's, que há uma clara distinção entre insumos diretos e indiretos. Em outras palavras, quando se fala em “ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”, refere-se ao produto mesmo, e não ao processo fabril.

(...)

Portanto, conclui-se que estão corretas as glosas efetuadas no Despacho Decisório, efetuadas de acordo com as IN's nº 247/2002 e nº 404/2004, cuja legalidade não será apreciada neste julgamento, conforme explicado.

Ocorre que, como se sabe, tal entendimento já foi superado definitivamente pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.221.170/PR. O acórdão proferido naquela ocasião, 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 SEQUINTE 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 determinado 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 e/ou relevância**, os quais, de acordo com o voto-vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa, devem 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.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp 1.221.170/PR, no âmbito da Secretaria 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 ESTABELECIDADA 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.”

Dessa forma, considerando que a análise efetuada pela autoridade fiscal e pela DRJ **não considerou a essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente**, entendo ser necessária uma reapreciação dos créditos objeto do presente julgamento, em consonância com a nova interpretação determinada pelo STJ, sob pena de se verificar supressão de instância.

Diante de todo o exposto, em razão da superveniência do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, proponho a conversão do presente em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, para que a Unidade de Origem:

- intime a Recorrente para demonstrar de forma detalhada e individualizada, por meio de Laudo Técnico, o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização, devendo ser considerado o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- intime a Recorrente para apresentar cópia dos autos do processo nº 13502.720656/2012-85;
- analise todos os documentos e informações apresentadas nos presentes autos após a decisão recorrida, especialmente as notas fiscais juntadas ao Recurso Voluntário e o resultado da diligência fiscal realizada nos autos do processo nº

13502.720656/2012-85, e sendo necessário, realize eventuais diligências para a constatação especificada na presente Resolução;

- **elabore relatório fiscal conclusivo**, manifestando-se acerca dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual revisão das glosas realizadas, **trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes, especialmente, quanto ao enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR**, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018 e **quanto ao resultado da diligência fiscal realizada nos autos do processo nº 13502.720656/2012-85**;
- recalcule as apurações e resultado da diligência;
- intime a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara