



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

Processo nº 13502.720469/2012-00
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-007.161 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2019
Matéria PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVA - INSUMOS
Recorrentes BRASKEM S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/03/2007

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

NÃOCUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS PELO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU ATÉ DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, e não somente a última etapa, da entrega ao consumidor final.

EMENTAS DE PIS/PASEP. IDENTIDADE DE MATÉRIAS.

Aplicam-se ao PIS/Pasep as mesmas ementas elaboradas para a Cofins, em razão da identidade de matérias julgadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre água bruta, água clarificada, água desmineralizada, sulfato de alumínio, cloro líquido, cal hidratada e cal virgem, resinas catiônicas, iônicas e permutadora de íons, antiespumantes e tego antifoam, ar instrumento, gás nitrogênio e nitrogênio líquido, propano, solvente dmf, inibidores de corrosão, sequestradores de oxigênio e biocidas, esfera de cerâmicas, ar de serviço, gás freon, hipoclorito de sódio, kuriroyal, kurizet, monoetilenoglicol, lauril sulfato de sódio e sulfito de sódio, tambor e material de embalagem (sacarias, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner injetor, sacas para big bags, paletes, container/contendor flexível, bobinas/filme/filme stretch, etiquetas de papel, formulários e fitas adesivas para afixação nas embalagens, marcadores e tinta específica para impressoras, braçadeiras, caixa de papelão, filmes, fitas, colas, lacres, fios de algodão e poliéster, barbante, lonas, papelão), junta de vedação, peça e partes de reposição (anel, arruela, barra chata, acoplamentos, porcas, buchas, barra redonda, barra roscada, condutores, parafusos, chapas, dijuntores, plugues, pastilhas, pinos, relés, rotores, eixos, eletrodos, eletrodutos, flanges, mangueira, tampa de borracha, gaxetas, varetas para solda, válvulas, tubos, molas, transmissor, terminal, união, curvas, fusíveis e suas bases, juntas, cabos, conectores), vaselina, vaselina byk, gelatina microbiologia, dianodic e spectrus, vapores, serviços utilizados no processo produtivo (pintura industrial, inspeção de equipamentos e manutenção civil, isolamento térmico refratário antiácido, limpeza industrial, manutenção de equipamentos de laboratório, serviços de caldearia, de mecânica e de elétrica, serviços de tratamento de efluentes e análises físico-químicas de efluentes, serviços relativos aos materiais de embalagem, gerenciamento de empreendimentos e paradas), despesas com tarifa de transmissão de energia elétrica, fretes transporte interno produtos acabados, fretes sobre transporte interno de insumos e fretes sobre vendas para empresas ligadas à recorrente, vencidos os Conselheiros Walker Araújo quanto ao gerenciamento de paradas e aos fretes de transporte interno de produtos acabados, os Conselheiros Jorge Lima Abud e Corinto Oliveira Machado quanto às despesas com tarifa de transmissão de energia elétrica.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto).

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração para constituição de crédito tributário de Cofins não-cumulativa e PIS/Pasep não-cumulativa, relativo ao 2º, 3º e 4º trimestres de 2007.

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se o relatório da decisão recorrida:

Contra o interessado foi lavrado auto de infração de Cofins no valor total de R\$ 59.657.687,17 (fls. 957/964) e de PIS no valor total de R\$ 12.951.997,84 (fls. 923/930), referentes aos 2º, 3º e 4º trimestres de 2007, em função das irregularidades que se encontram descritas nos Termos de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 931/956 (Cofins) e 897/922 (PIS/Pasep);

A empresa apresenta impugnações às fls. 968/1074 (Cofins) e 2463/2568 (PIS), nas quais alega, em síntese:

a) DA NECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO DO PRESENTE PROCESSO ATÉ O DESFECHO DO PAF 13502.720849/2011-55;

b) DA GLOSA DECORRENTE DA FALTA DE APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

c) DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

d) DA INCORRETA INTERPRETAÇÃO DADA AS NORMAS DE REGÊNCIAS DA COFINS E DO PIS;

e) DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO

e.1) Água Bruta, Cloro Líquido, Antiespumantes, Água Desmineralizada, Água clarificada, Ar de Instrumento, Gás Nitrogênio e Nitrogênio Líquido, Vapor, Propano, Solvente DMF, Inibidores De Corrosão, Sulfato de Alumínio Soda Cáustica e Cal Hidratada e Cal Virgem, Carbonato de Sódio, Esferas de Cerâmica, Ar de Serviço, Tego Antifoam, Gás Freon, Hipoclorito de Sódio Kuriroyal e Kurizet, Monoetilenoglicol,

Lauril Sulfato de Sódio e Sulfito Sódio, Tambor, Junta de Vedação, Partes e peças de Reposição utilizadas na manutenção rotineira, Material de embalagem, Vaselina, Vaselina BYK, Gelatina Microbiologia, Dianodic e Spectrus;

f) DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO:

f.1) Pintura Industrial, Inspeção de Equipamentos e Manutenção Civil, Isolamento Térmico Refratário Antiácido, Limpeza Industrial, Manutenção De Equipamentos De Laboratório, Serviços de transporte, Serviços de Caldeiraria, de Mecânica e Elétrica, Serviços de tratamento de efluentes e análises físico-químicas de efluentes, Serviços relativos aos materiais de embalagem, Gerenciamento de Empreendimentos e Paradas;

g) DA INTERPRETAÇÃO DAS INs SRF Nº 247 e 404 CONFORME AS LEIS Nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

k) DA GLOSA INDEVIDA DAS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA;

l) DA GLOSA INDEVIDAS DAS DESPESAS COM FRETES;

n) REQUER AINDA QUE SEJA REALIZADA DILIGÊNCIA FISCAL EM VISTA DA CONTROVÉRSIA EXISTENTE;

Foi requerido diligência fiscal por meio do Despacho nº 25, de 24 de maio de 2013;

A empresa apresentou “razões complementares à impugnação” (fls. 5.488/5.507 e 6.224/6.244), nas quais reafirma alegações referentes ao conceito de insumo e alega improcedência da autuação fiscal em face de erros cometidos pela fiscalização;

Efetuada a diligência requerida a autoridade fiscal emitiu o Relatório de Diligência de fls. 4.801/4.812;

A empresa apresentou “manifestação aos termos do Relatório de Diligência” (fls. 5.390/5.442);

Foi requerido nova diligência fiscal por meio do Despacho nº 48, de 12 de maio de 2015;

Na sessão de julgamento de 29/09/2017 foi prolatado o Acórdão 09-64.666 2ª Turma DRJ/JFA;

Posteriormente este relator constatou existir erro de cálculo no citado Acórdão;

É o breve relatório.

Às fls. 5.372/5.373 e 5.374/5.375, a recorrente apresentou documentos de Desistência Parcial da manifestação de inconformidade em relação a valores do item NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS, tendo em vista a opção de adesão ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009, por ocasião da reabertura do prazo de adesão promovida pela Lei nº 12.996/2014.

Em sessão de 29 de setembro de 2017, a 2ª Turma da DRF de Juiz de Fora - MG, proferiu o acórdão 09-65707, julgando parcialmente procedentes as impugnações da recorrente, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM USO DE REDE DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Nos termos da Solução de Consulta nº 274 – SRRF08/Disit, de 19/11/2012, as despesas com uso de rede de transmissão de energia elétrica não fazem jus ao crédito das contribuições.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, onde ataca o r. acórdão por supostamente ser nulo, uma vez ter sido tolhido se direito de defesa com a não aceitação da complementação da impugnação, alegando erros materiais cometidos pela fiscalização, da glosa efetuada pela falta de apresentação de notas fiscais, discorre de forma extensa sobre o conceito de insumo nas aquisições atingidas pelas contribuições ao PIS e COFINS, passando a descrever a utilidade dos produtos dos quais a fiscalização glosou por entender não se tratarem de insumos, descrevendo os serviços utilizados como insumos e glosas das despesas com frete.

Juntado o recurso voluntário da recorrente o processo foi distribuído à relatoria desse Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade e deles tomo conhecimento.

I - Do Recurso de Ofício

Nos termos do art. 34 do Decreto-Lei 70.235/72, tendo e vista a exoneração de parte do crédito tributário apontado pela fiscalização como devido, a decisão deve ser submetida a revisão necessária.

Como podemos observar da decisão de piso a exoneração se deu em grande parte por divergência apontadas entre os valores apurados pela fiscalização e demonstrados pela recorrente no processo, relacionadas a notas fiscais lançadas em arquivos digitais e DACON.

A divergência foi objeto de diligência determinada pela autoridade preparadora quando da análise das impugnações protocoladas pela recorrente. No relatório da diligência restou consignado que:

“51. Conforme alegado na impugnação, e com respaldo nos documentos apresentados, cabe a glosa pela não apresentação de documentação comprobatória apenas dos valores constantes na coluna ‘Diferença aceita na impugnação’ da tabela acima”.

Como podemos observar, a autoridade fiscal responsável pela diligência atestou a diferença entre os valores glosados pela fiscalização e aqueles apresentados pela recorrente em impugnação, devidamente comprovados, devendo persistir a glosa sobre os valores em que não houve a comprovação.

No mesmo sentido, deve permanecer a exoneração relacionada ao produto considerado como insumo pela fiscalização, por ser utilizado no processo de produção da recorrente, qual seja, a borracha sebs.

A mesma solução deve ser aplicada à reversão da glosa sobre os créditos de PIS-importação e COFINS-importação vinculados a receita de exportação.

Conforme restou consignado no relatório da diligência requerida pela DRJ, todos os créditos de importação vinculados à exportação, feita a análise dos documentos entregues pela recorrente, foi apontada a comprovação dos valores lançados em DACON, vejamos:

No pedido de diligência foi solicitado que "a autoridade fiscal informe se os créditos vinculados à importação foram usados na dedução das contribuições lançadas naqueles processos. Em caso positivo, informar o valor utilizado".

No Relatório de Diligência a fiscalização informa que “10. Nas recomposições dos DACON e nos TVF lavrados no supra citado processo, a autoridade fiscal autuante segue a intenção do contribuinte de não usar o crédito de importação vinculado à receita de exportação para dedução das contribuições devida. Por outro lado, também não considerou tal crédito como crédito passível de ressarcimento. A não utilização de tal crédito para dedução e nem a sua caracterização como passível de

ressarcimento estão claras nas planilhas comparativas do PIS e da COFINS e na planilha de perdcomp restituído, todas anexadas ao processo.”, ou seja, o crédito em questão não foi deduzido da contribuição devida no período.

A empresa não efetuou essa dedução quando da apuração feita por ela, pois ao deduzir outros créditos que julgava ter direito, a contribuição devida foi zerada. Com a glosa parcial de créditos quando do procedimento fiscal e a conseqüente apuração de contribuição a pagar, esses créditos, se comprovados, devem ser deduzidos da contribuição apurada.

A fiscalização informa também que "11.Todos os créditos de PIS/COFINS importação vinculados à receita de exportação declarados nas Fichas 06B e 16B do DACON (vide tabela abaixo) foram informados na linha 02 - Bens Utilizados como Insumos, sendo imprescindível a confirmação contábil/fiscal dos valores ali declarados, além da caracterização de tais bens importados como insumos geradores de crédito".

Após intimar a empresa, a autoridade fiscal afirma que "14.Tendo sido feita análise dos documentos fiscais apresentados, ficaram comprovados os valores lançados nos DACON. tanto por estarem respaldados por operações de importação confirmadas pelos documentos fiscais, como por terem sido os produtos importados caracterizados como insumos geradores de crédito".

*Assim, considerando as conclusões do Relatório de Diligência, temos que, quanto a este item, devem ser revertidas glosas nos valores de **R\$ 2.817.870,51** em abril de 2007, **R\$ 4.770.656,39** em maio de 2007, **R\$ 11.941.717,90** em agosto de 2007, **R\$ 1.737.588,64** em setembro de 2007, **R\$ 1.485,90** em novembro de 2007 e **R\$ 95.787,25** em dezembro de 2007, que serão acrescidos às bases de cálculo dos créditos das contribuições conforme discriminação a seguir:*

- CFOPs 1101 e 1201-abr/2007: **R\$ 2.817.870,51** (R\$ 2.006.297,30 + R\$ 3.017.482,08 – R\$ 2.205.908,87);*
- CFOPs 1101 e 1201-mai/2007: **R\$ 4.770.656,39** (R\$ 6.022.506,03 – R\$ 3.821.956,96 + R\$ 2.570.107,32);*
- CFOPs 1101 e 1201-ago/2007: **R\$ 11.941.717,90** (R\$ 2.049.934,21 + R\$ 16.087.128,57 – R\$ 6.195.344,88);*
- CFOPs 1101 e 1201-set/2007: **R\$ 1.737.588,64** (R\$ 428.773,18 + R\$ 1.308.815,46).*
- CFOP 1101-nov/2008: **R\$ 1.485,90**;*
- CFOPs 1101 e 1201-dez/2007: **R\$ 95.787,25** (R\$ 3.147,31 + R\$ 92.639,94). (destaques do original)*

Considerando o acima expostos, podemos observar que as exonerações dos créditos tributários foram precedidas de minuciosa análise realizada em diligência, e

devidamente escorada por documentação idônea, motivo pelo qual voto por conhecer do recurso de ofício, contudo negar-lhe provimento.

II - Do Recurso Voluntário

Tratam-se de Autos de Infração para constituição de crédito tributário de Cofins não-cumulativa e PIS/Pasep não-cumulativa, relativo ao 2º, 3º e 4º trimestre de 2007. A demanda gravita em torno do conceito de insumo que, em sua aquisição, dariam à recorrente o direito de creditar de parcela dos valores pagos a título das contribuições ao PIS e à COFINS.

II.1 - Preliminar - Nulidade da decisão recorrida - Preterição direito de defesa

Para a recorrente, a não aceitação de razões complementares, apresentadas em momento anterior à prolação da decisão recorrida, sob o argumento de que haveria de ser considerada a preclusão da matéria e documentos ali trazidos, pois, em tese, deveriam ter sido apresentados quando do protocolo da impugnação, nos termos dos art. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, feriu seu direito à ampla defesa e acesso ao devido processo.

Entendo que a alegação da recorrente não merece guarida.

Em relação a esse ponto, é importante destacar a disposição contida no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que trata da apresentação da prova documental na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Em que pese existir entendimento pela não admissão destes documentos com fulcro no dispositivo citado, penso que no presente caso houve uma nova impugnação e não só a juntada de novos documentos mencionados na impugnação ou que demonstrassem a existência de fato novo que pudesse alterar ou extinguir o lançamento.

A juntada de novos documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa é matéria já discutida perante este E. Conselho, devendo ser analisada no caso concreto (CRSF Acórdão nº 9101-002.791), no entanto, a apresentação de "complementação de impugnação", mesmo que acompanhada de outros documentos não pode ser permitida, devendo ser decretada a preclusão, conforme ocorrido no caso em apreço.

Dessa forma, a "complementação de impugnação" e os documentos apresentados com a mesma não devem ser admitidos e apreciados.

Não obstante, em que pese ter havido a decretação de preclusão pelo r. acórdão recorrido da razões complementares à impugnação, entendo que o resultado da diligência determinada pela DRJ, promoveu a revisão de ofício dos créditos tributários, afastando eventuais equívocos apontados nos lançamentos, o que levou a considerável redução dos valores lançados.

Vale lembrar que a recorrente foi intimada da diligência, participou ativamente de sua produção, respondendo aos questionamentos da autoridade fiscal, juntando provas e demais documentos que comprovariam seu direito, não havendo desta forma mácula ao seu direito de defesa, muito menos falta de acesso ao devido processo legal.

Ressalta-se que em nenhum momento foram apontadas as causas que poderiam levar à nulidade da r. decisão, trazidas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72 e, por tais razões, entendo não haver nulidade da decisão recorrida.

II.1.2 – Revisão de Lançamento – Alteração Critério jurídico

Para a recorrente o presente processo estaria eivado de nulidade, tendo em vista ter havido supostamente a alteração do critério jurídico do lançamento, alegando que, *“se a exigência de parcela do crédito tributário lançado tem como fundamento a glosa pela não apresentação de documentação comprobatória da origem do crédito informado no DACON, é certo que a peça acusatória não pode se prestar à cobrança desse mesmo crédito com base em fundamento jurídico diverso daquele originalmente apontado pela fiscalização, sob pena de afronta ao princípio da não-cumulatividade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo; que em última instância, realiza o primado da segurança jurídica que norteia as relações na seara tributária.*

Segundo seu entendimento houve violação aos ditames dos art. 145, 146 e 149 do CTN, o que levaria a decretação de nulidade da peça acusatória.

Entretanto, entendo não assistir razão à recorrente.

As verificações feitas anteriores ao despacho decisório com relação a existência ou não dos créditos pleiteados, são feitas com base em informações localizadas no sistema da RFB, e são realizadas de forma eletrônica, vale dizer, não há interferência humana nessa fase.

Indeferido o pleito, abre-se a possibilidade do contribuinte, por meio da manifestação de inconformidade, demonstrar por documentos válidos (fiscais e contábeis) a existência do crédito solicitado. A partir desse momento é que os documentos são analisados pelo julgador de primeira instância, que verificará a existência do direito ou a manutenção da do despacho decisório.

Foi exatamente esse procedimento que foi observado na presente demanda. Os documentos apresentados pela recorrente em impugnação e em diligência, foram analisados pela autoridade julgadora e, em parte considerados insuficientes para a demonstração de existência do crédito, não havendo qualquer alteração de critério jurídico para a prolação de decisão recorrida.

II.2 - Do Mérito

III.2.1 - Da glosa decorrente da falta de apresentação de notas fiscais comprobatórias

O assunto em destaque foi objeto de apreciação quando da análise do recurso necessário, realizada tópicos acima.

Conforme descrito, as inconsistências verificadas entre os valores apontados pela fiscalização e aqueles trazidos e comprovados pela recorrente, foram devidamente corrigidos e exonerados em sua grande parte.

No que se refere ao saldo apontado que persistiria a título de lançamento, devido sua não comprovação, foram objeto de adesão à parcelamento trazido pela Lei nº 11.941/09, conforme expressamente informado pela recorrente, que fez juntar ao processo cópias dos pedidos de adesão.

Assim, não há o que ser analisado ao presente tópico, consequentemente, não conheço da matéria por não haver litígio.

II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

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 determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

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.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"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.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares

em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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; 2. **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.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores,

contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

II.2.3 - Das glosas de Insumo

Antes de tratar especificamente de cada um dos item glosados, pois segundo o entendimento da fiscalização, não se subsumiriam ao conceito de insumo, temos que ressaltar que a questão esta diretamente ligada à possibilidade de se enquadrar os produtos adquiridos pela recorrente e aplicados em sua atividade como tal, vale dizer, não foi suscitada pela fiscalização ou no acórdão recorrido, falta de prova da aquisição e comprovação de utilização dos mesmos no processo produtivo.

Pelo contrário, a farta quantidade de documentos trazidos pela recorrente no decorrer do processo administrativo, destacando de forma especial o laudo do IPT, demonstrou o processo produtivo da recorrente e a utilização dos insumos na industrialização de produtos finais, bem como a contratação de prestação de serviços especializados indispensáveis para a manutenção de suas atividades.

II.2.3.1 - Água bruta, água clarificada

Conforme demonstrado pela recorrente a água bruta adquirida e outros produtos químicos, são utilizados como insumo na produção do produto final água clarificada e água potável, sendo certo que parte de sua produção é destinada à venda para terceiros e parte utilizada como insumo na produção de diversos outros produtos, a exemplo do PVC, além de ser componente indispensável para o resfriamento de diversas plantas industriais da recorrente.

Vale destacar que, em que pese haver a transformação da água bruta em água clarificada pela própria recorrente, há ainda a necessidade de se promover a aquisição de referido insumo junto a terceiros (Copesul - Cia Petroquímica do Sul, p. ex).

Ressalta-se ainda que a água potável, outro subproduto resultante da industrialização da água bruta, também é vendida a terceiros e utilizada na atividade fabril da recorrente.

Desta forma, considerando o que fora tratado acima com relação ao conceito de insumo, entendo que a água bruta e a água clarificada são essenciais para a produção dos produtos industrializados pela recorrente, havendo assim a necessidade de serem revertidas as glosas dos créditos das contribuições ao PIS e à COFINS, verificados quando da sua aquisição.

II.2.3.2 - Água desmineralizada

A exemplo do item anterior, restou demonstrado pelos documentos juntados aos autos que a água desmineralizada adquirida pela recorrente é utilizada como insumo em seu processo produtivo, gerando vapor, que tem fração comercializada a terceiros e outra fração utilizada em seu parque fabril, na produção de outros produtos, como o polietileno.

Na descrição da produção do polietileno, feita no laudo do IPT, resta claro a essencialidade da água desmineralizada na formação dos *pellets*, forma final em que é

comercializado o polietileno. O mesmo se aplica à produção do PVC, que segundo as informações é realizado pelo sistema de suspensão, extraíndo o calor gerado na operação.

Subsumindo-se, assim, ao conceito de insumo aqui esposado, as glosas referentes aos créditos na aquisição de água desmineralizada devem ser revertidas.

II.2.3.3 - Sulfato de alumínio, Cloro líquido, Cal hidratada e Cal virgem, resinas catiônicas, iônicas e permutadora de íons

Todos os produtos químicos trazidos no presente item, são utilizados pela recorrente no tratamento e na produção das águas clarificada, desmineralizada e potável, apresentando-se como itens indispensáveis para que se alcance o produto final.

Destarte, subsumem-se ao conceito de insumo trazidos pelo STJ e aclarados pela RFB no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, motivo pelo qual a glosa estabelecida pela fiscalização dos créditos das contribuições em comento, devem ser revertidas.

II.2.3.4 - Antiespumantes e Tego antifoam

Conforme demonstrado pela recorrente e pelo Laudo do IPT, são insumos utilizados no controle de formação de espuma na etapa de recuperação de Acetonitrila.

Tendo em vista que a utilização dos antiespumantes restou demonstrada essencial para a consecução do processo produtivo da recorrente, a exemplo do item anterior, as glosas que recaíram sobre suas aquisições, também devem ser revertidas.

II.2.3.5 - Ar Instrumento

Pelo que restou demonstrado dos documentos juntados ao caderno processual, o ar instrumento adquirido pela recorrente é utilizado para o acionamento de equipamentos pneumáticos dispostos nos parques fabris de todas as suas unidades.

Referidos equipamentos são indispensáveis para a industrialização de seus produtos e, via de consequência, sem sua movimentação que é feita pelo ar instrumento, não há produção.

Apurou-se ainda que diversos dispositivos de segurança, como válvulas de controle, são acionados pelo ar instrumento, fato esse que demonstra ser essencial para a consecução da atividade da recorrente.

Mais uma vez, demonstrada a essencialidade do produto adquirido, qual seja, ar instrumento, necessária ser faz a reversão da glosa perpetrada pela fiscalização e mantida pela decisão da DRJ.

II.2.3.6 - Gás Nitrogênio e Nitrogênio Líquido

Referidos produtos são utilizados para formar uma espécie de manta protetora, impedindo a contaminação das matérias-primas (gases pressurizados a altas temperaturas) por oxigênio, além de serem utilizados nas etapas de secagem, na remoção de solventes do produto final e na recuperação do n-hexano dos efluentes líquidos e subprodutos gerados no decorrer do processo de produção.

A posição da fiscalização e da DRJ quanto ao conceito de insumo, demonstrada no auto de infração e na decisão recorrida, tem por fundamento o artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI.

Referida posição não tem mais espaço, havendo a necessidade de serem seguidos os caminhos estabelecidos no REsp 1.221.170/PR, devidamente aclarados pelo Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, editado pela RFB.

Nesse diapasão, a desqualificação do produto como insumo por não entrar em contato direto com as demais matérias primas no processo produtivo, não deve prosperar frente a essencialidade e relevância no desenvolvimento da atividade, mesmo que não tenha o malfadado contato direto.

Destarte, demonstrado que o gás nitrogênio e o nitrogênio líquido são essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa, seja no resfriamento de equipamentos e suas partes, seja como veículo condutor de outros insumos, a glosa determinada pela fiscalização se mostra equivocada, havendo a necessidade de ser revertida.

II.2.3.7 - Propano

O propano tem duas funções no processo produtivo do polietileno de alta ou baixa densidade, a primeira é funcionar como agente diluente e a segunda diz respeito a sua propriedade de remoção do calor dispersado durante o processo de produção.

Desta feita, os créditos glosados pela fiscalização e mantidos pela decisão recorrida, devem ser restabelecidos em favor da recorrente.

II.2.3.8 - Solvente DMF

Na mesma toada do item anterior, o solvente DMF, conforme demonstrado nos autos do presente processo (especialmente no laudo do IPT), é insumo utilizado no processo produtivo do Butadieno 1,3 de alta pureza, promovendo a separação de vários componentes, para se chegar ao produto final.

Assim, necessária a reversão da glosa dos créditos das aquisições de referido insumo.

II.2.3.9 - Inibidores de corrosão, sequestradores de oxigênio e biocidas

Ao longo do tempo, o processo de produção dos produtos da recorrente, conforme demonstrado no laudo do IPT, que utiliza-se de vários componentes químicos diferentes, promove o desgaste do maquinário que compõe seu parque fabril.

Visando evitar a deterioração precoce dessas máquinas e equipamentos, adquire e utiliza inibidores de corrosão, que tem por objetivo proteger as partes e peças destes contra o desgaste, bem como diminuir o risco de impurezas geradas pelo desgaste, venham a tornar o produto final imprestável. A mesma função é exercida pelo carbonato de sódio, utilizado para neutralizar o ácido clorídrico, substância corrosiva.

Inibidores de corrosão como, Inibidor de corrosão de água aquec., inibidor corrosão Inhibitor OP 8441, Nalco, Trasar, Cortrol, Corrishilde, Flogard, Opstisperse, Inibidor AZ, Steamate OAS 4000, DA 2299, DA 2207, DA 2215, DA 2237, DA 2255, EC 3315, DORF UNICOR, PSO 3DT, são utilizados para evitar ataques corrosivos no maquinário utilizado pela recorrente para a industrialização de seus produtos.

Como podemos observar, em que pese não ser adicionado ao produto final ou consumido durante o processo de produção, referidos inibidores, mostram-se indispensáveis para o desempenho das atividades da recorrente, devendo assim serem conceituados como insumos que adquiridos garantem o direito ao crédito de PIS e COFINS, havendo a necessidade de reversão da glosa lançada pela fiscalização.

II.2.3.10 - Esfera de cerâmicas

As esferas de cerâmica utilizadas pela recorrente em seus processos produtivos, ao contrário do alegado pela fiscalização, mesmo contra seu conceito de insumo, é aplicada diretamente no processo produtivo.

São utilizadas em diversas fases do processo produtivo, promovendo a sustentação de catalisadores e peneiras moleculares.

Vale ressaltar que, seguindo o conceito de insumo defendido até aqui, mesmo que o produto não entrasse em contato direto no processo produtivo, mas se demonstrasse essencial para o desenvolvimento do mesmo, no presente caso, deve ser considerado como insumo e, por tal razão, a glosa que recaiu sobre os valores lançados como créditos devem ser revertidas.

II.2.3.11 - Ar de serviço

A exemplo do ar instrumento, o ar de serviço é utilizado pela recorrente em seus processos produtivos como força motriz de equipamentos, válvulas de segurança, etc., que compõem o parque industrial da contribuinte.

Não bastasse essa função de referido produto, ele também é utilizado na limpeza e inspeção de compartimentos com alto grau de perigo para a saúde de seus funcionários e também ao meio ambiente.

Para que a inspeção de referidos compartimentos seja feita com segurança, são submetidos à injeção do ar de serviço que serve para garantir que se possa fazer a inspeção dos equipamentos, que são totalmente vedados, vale dizer sem a utilização do ar de serviço a inspeção não seria possível, o que de fato poderia prejudicar, ou até mesmo inviabilizar as atividades da recorrente.

Assim, a exemplo do ar de instrumento o ar de serviço deve ser considerado como insumo, revertendo-se a glosa relacionadas aos créditos de sua aquisição.

II.2.3.12 - Gás Freon

O gás freon (suva R-134 e R-22) é um fluido refrigerante utilizado no resfriamento de torres de condensação e geladeiras de armazenagem dos componentes químicos necessários à produção dos produtos finais.

Na hipótese de não haver o resfriamento garantido pelo gás freon, os componentes utilizados pela recorrente como matéria prima, submetidos à temperatura ambiente decompõem-se, podendo até mesmo causar a explosão do recipiente em que se encontra armazenado.

Desta forma, mostra-se como componente indispensável para a consecução do mesmo, portanto insumo e, conseqüentemente, as glosas efetivadas dos créditos apurados pela recorrente devem ser revertidas.

II.2.3.14 - Hipoclorito de sódio, kuriroyal, kurizet, monoetilenoglicol, lauril sulfato de sódio e sulfito de sódio

Os componentes químicos listados no presente tópico mostram-se essenciais para a produção industrial da recorrente, seja utilizando-os como insumos diretos para se chegar ao produto final, seja como insumos utilizados para garantir o perfeito funcionamento de componentes mecânicos, hidráulicos ou pneumáticos do parque industrial.

O hipoclorito de sódio e de cálcio são utilizados, por exemplo, no tratamento das águas industriais; o monoetilenoglicol é um fluido selante utilizado na bombas de injeção dos sistema de Acetonitrila; o lauril sulfato de sódio e o sulfito de sódio são emulsificantes empregado na produção do PVC.

Assim, todos se subsumem ao conceito de insumo, garantindo a reversão da glosa dos créditos realizada pela fiscalização.

II.2.3.15 - Tambor e material de embalagem

O tambor tratado nesse tópico, nada mais é do que um recipiente utilizado para a armazenagem de subprodutos e resíduos do processo produtivo, que em virtude dos serviços de manutenção e limpeza efetuados no parque fabril, devem ser acondicionados para seu transporte.

O recipiente, como dito serve tanto para a remoção quanto para a armazenagem de produto final, possibilitando seu acondicionamento adequado e transporte seguro.

A recorrente utiliza-se ainda de sacarias, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner, injetor, sacas para big bags, paletes, container/contendor flexível, bobinas/filme/filme stretch, etiquetas de papel, formulários e fitas adesivas para afixação nas embalagens, marcadores e tinta específica para impressoras, braçadeiras, caixa de papelão, filmes, fitas, colas, lacres, fios de algodão e poliéster, barbante, lonas, papelão.

Como podemos observar, levando em consideração a análise dos documentos juntados aos autos e laudo do IPT, referidos materiais são utilizados como embalagens para transporte e manutenção da qualidade do produto final a ser comercializado pela recorrente.

Destarte, considerando que os materiais aqui relacionados subsumem-se ao atual conceito de insumo, devido sua relevância ao processo de produção da recorrente, necessária se faz a reversão da glosa dos crédito realizada pela fiscalização.

II.2.3.16 - Junta de vedação, peça e partes de reposição

No tange às juntas de vedação restou demonstrado que sua utilização se dá durante o processo produtivo da recorrente, mais precisamente no processo chamado elitróse, mostrando-se necessária para o desenvolvimento desse.

Foram glosados pela fiscalização os créditos tomados pela recorrente relacionados a aquisição de partes e peças de reposição, como anel, arruela, barra chata, acoplamentos, porcas, buchas, barra redonda, barra roscada, condutes, parafusos, chapas, dijuntores, plugues, pastilhas, pinos, relés, rotores, eixos, eletrodos, eletrodutos, flanges, mangueira, tampa de borracha, gaxetas, varetas para solda, válvulas, tubos, molas, transmissor, terminal, união, curvas, fusíveis e suas bases, juntas, cabos, conectores.

Da leitura do caderno processual, podemos verificar, das planilhas apresentadas pela recorrente e, em especialmente do laudo apresentado pela recorrente feito pelo IPT que os itens acima descritos enquadram-se no conceito de insumos, havendo a necessidade de reversão de suas glosas.

II.2.3.17 - Vaselina, Vaselina BYK, gelatina microbiologia, dianodic e spectrus

Os produtos listados no item em apreço subsumem-se ao conceito de insumo, uma vez que demonstram-se essenciais para a produção dos produtos finais comercializados pela recorrente.

A vaselina é adicionada ao polipropileno, para regular sua dosagem, agindo como catalisador na polimerização; a vaselina BYK é utilizada na planta Spherilene no preparo de pasta catalítica; a gelatina microbiologia atua como agente dispersante na produção do PVC; e o diadonic e spectrus são adicionados à água de resfriamento para inibir a corrosão do sistema, evitando a proliferação de microorganismos, incrustação de sais e no controle do pH.

O Laudo técnico do IPT, que teve por base a verificação de documentos e visita *in loco*, para a análise do processo produtivo, atesta tal essencialidade, devendo a glosa dos créditos relacionadas a estes produtos serem revertidas.

II.2.3.18 - Vapores

As mesmas soluções acima propostas até o momento, no sentir desse Conselheiro devem ser aplicadas às glosas dos créditos feitas pela fiscalização, no que diz respeito à aquisição de vapores.

Pois bem. Restou demonstrado que os vapores são elementos indispensáveis para as atividades da recorrente, seja como na forma de energia térmica, que move grande parte da planta fabril, seja na aplicação direta na produção dos produtos fabricados, ou ainda, na limpeza e conservação dos equipamentos da recorrente.

Assim, necessária se faz a reversão das glosas dos créditos realizada pela fiscalização.

II.2.3.19 - Serviços utilizados no processo produtivo

Neste tópico temos a análise relacionada às glosas feitas dos créditos de contratação de prestação de serviços, tendo em vista o entendimento da fiscalização de que não estariam diretamente relacionados ao processo produtivo da recorrente.

Foram glosados os créditos sobre os serviços de pintura industrial, inspeção de equipamentos e manutenção civil, isolamento térmico refratário antiácido, limpeza industrial, manutenção de equipamentos de laboratório, serviços de transporte, serviços de caldearia, de mecânica e de elétrica, serviços de tratamento de efluentes e análises físico-químicas de efluentes, serviços relativos aos materiais de embalagem, gerenciamento de empreendimentos e paradas.

Pois bem. De acordo com a decisão do STJ e Parecer Normativo Cosit 05/2018, são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

Pelo que foi apurado do processo, os serviços acima elencados, exceto aqueles apontados como serviços de transporte que na minha visão referem-se a custos de frete, subsumem-se ao conceito de insumo, fazendo-se necessária a reversão de suas glosas.

II.2.3.20 – Despesa com transmissão de energia elétrica

Segundo depreendemos da análise do processo em discussão a autoridade fiscal entende não haver direito ao crédito das contribuições relativo às despesas com o uso e transmissão de rede de energia elétrica, despesas incluídas nos gastos com energia elétrica.

Ao contrário da fiscalização, interpreto que também em relação aos valores de transmissão e distribuição da energia elétrica devem ser reconhecidos os créditos.

Atento à redação do inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual os créditos em questão são calculados em relação à “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, e levando em conta não se tratar de benefício fiscal, considero que todos os gastos com energia elétrica, seja a adquirida de concessionárias ou a produzida por conta própria e depois transmitida e distribuída para consumo nos estabelecimentos da pessoa jurídica, dão direito a crédito.

Não há, no inc. III em comento, a limitação vista pela fiscalização. Penso que se o legislador quisesse limitar o crédito apenas à energia elétrica adquirida de concessionária (sem abranger a gerada em unidade própria) devia deixar expressa tal limitação. Ou então diria que na hipótese de produção própria de energia elétrica os créditos não seriam admitidos, em vez de adotar a redação mais abrangente do inc. III (“energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”). Mas o certo é que não há, na legislação que rege a não-cumulatividade do PIS e Cofins, qualquer vedação a que, em vez da aquisição direta da energia elétrica, o contribuinte prefira contratar a transmissão e distribuição, que certamente serão mais baratas.

De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos

usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, respectivamente, em função da obrigatoria formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa.

Portanto, independentemente das despesas efetuadas com a transmissão de energia elétrica serem relativas à energia produzida pelo contribuinte ou à energia adquirida de terceiros, são passíveis de creditamento, podendo ser descontadas da contribuição para o PIS ou da Cofins não-cumulativa apurada.

II.2.3.21 – Despesa com frete na aquisição de insumos

Conforme alega a recorrente, para atingir seu propósito empresarial, necessita contratar serviços de transporte, na aquisição de insumos empregados em seus processos produtivos.

A fiscalização entendendo não se tratarem de insumos, alguns dos bens transportados, efetuou a glosa dos créditos lançados na aquisição de mencionados produtos.

Não obstante o entendimento da fiscalização, levando em consideração as linhas tecidas sobre o conceito de insumo em tópico acima, onde foram expostos os entendimentos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018, emitido com base no Resp 1.221.170/PR, entendo que à luz dos critérios da essencialidade e relevância, a glosa do créditos de fretes na aquisição de insumos deve ser revertida.

II.2.3.22 - Glosas despesa com frete

Quanto aos fretes a decisão recorrida determinou a glosa sobre as despesas, justificando-a da seguintes forma:

Quanto às despesas de fretes, salientamos que o direito a crédito em relação a frete contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no país é previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal (PIS/Pasep). As hipóteses de creditamento devem seguir, estritamente, a disciplina estabelecida pelo legislador ordinário.

Assim, somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.

Portanto, por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda que pagos

ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para simples transferências, a qualquer título, de mercadorias acabadas ou em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins devida apuradas de forma não-cumulativa.

As glosas recaíram sobre as despesas de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente, além daqueles havidos nas vendas para empresa ligadas.

Quanto ao presente tópico, que tem como pano de fundo a possibilidade de creditamento sobre fretes nas operações de venda, faz-se necessário esclarecer que outrora defendia posição contrária ao creditamento, entretanto não sentia-me confortável frente às conclusões do STJ quanto ao conceito de insumo, trazidas em parágrafos anteriores, bem como os recentes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, relacionadas ao assunto, fato que me levou a alterar meu entendimento.

A Lei nº 10.833, de 2003 assim dispôs em seu artigo 3º, inciso IX sobre a hipótese de creditamento sobre fretes nas operações de vendas:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

...

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

Muitas vezes, por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final. Neste caso, devemos admitir créditos sobre a totalidade do gasto necessário para levar o produto final do armazém até o consumidor final. E, no curso deste trajeto, por motivos de ordem operacional, é possível que ele tenha de ser primeiro levado para outro estabelecimento, seja do titular ou de distribuidores, para depois, então, ser entregue ao cliente.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisões não unânimes, ressalta-se, vem posicionando-se no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos por se constituir como parte da "operação de venda".

Destaca-se parte do voto da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, no acórdão nº 9303-008.099:

*É de se entender que, em verdade, se trata de frete **para** a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.*

*A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “**operação**” de venda, e não **frete de venda**. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.*

Frise-se a ementa do acórdão 9303-008.260, da 3ª Turma da CSRF, prolatado na sessão do último dia 20 de março de 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

Recurso especial do contribuinte provido.

Com base no acima exposto, entendo ser necessária a reversão da glosa dos créditos de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

A mesma solução serve a glosa dos fretes para vendas para empresas ligadas à recorrente.

Conforme demonstrado nas impugnações e documentos trazidos com as mesmas, tratam-se de empresas que, embora mantenham vínculo societário, são independentes juridicamente. Os documentos (notas fiscais e conhecimento de transporte) demonstram a realização de operações de venda e não transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Desta feita, tratando-se de frete de venda a terceiros, entendo que a glosa deve ser revertida e garantido à recorrente o direito ao crédito.

III - Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre água bruta, água clarificada, água desmineralizada, sulfato de alumínio, cloro líquido, cal hidratada e cal virgem, antiespumantes e tego antifoam, ar instrumento, gás

nitrogênio e nitrogênio líquido, propano, solvente dmf, inibidores de corrosão e corrshield e carbonato de sódio, esfera de cerâmicas, ar de serviço, gás freon, hipoclorito de sódio, kuriroyal, kurizet, monoetilenoglicol, lauril sulfato de sódio e sulfito de sódio, tambor e material de embalagem (sacarias, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner injetor, sacas para big bags, paletes, container/contendor flexível, bobinas/filme/filme stretch, etiquetas de papel, formulários e fitas adesivas para afixação nas embalagens, marcadores e tinta específica para impressoras, braçadeiras, caixa de papelão, filmes, fitas, colas, lacres, fios de algodão e poliéster, barbante, lonas, papelão), junta de vedação, peça e partes de reposição (anel, arruela, barra chata, acoplamentos, porcas, buchas, barra redonda, barra roscada, condutores, parafusos, chapas, dijuntores, plugues, pastilhas, pinos, relés, rotores, eixos, eletrodos, eletrodutos, flanges, mangueira, tampa de borracha, gaxetas, varetas para solda, válvulas, tubos, molas, transmissor, terminal, união, curvas, fusíveis e suas bases, juntas, cabos, conectores), vaselina, vaselina byk, gelatina microbiologia, dianodic e spectrus, vapores, serviços utilizados no processo produtivo (pintura industrial, inspeção de equipamentos e manutenção civil, isolamento térmico refratário antiácido, limpeza industrial, manutenção de equipamentos de laboratório, serviços de caldearia, de mecânica e de elétrica, serviços de tratamento de efluentes e análises físico-químicas de efluentes, serviços relativos aos materiais de embalagem, gerenciamento de empreendimentos e paradas), fretes sobre aquisições de insumos, sobre transporte interno de insumos e produtos inacabados, fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente e sobre vendas para empresas ligadas à recorrente.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator