



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>13502.720610/2013-47</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.260 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	OXITENO NORDESTE S A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E FAZENDA NACIONAL <b>OXITENO NORDESTE S A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E FAZENDA NACIONAL</b>

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/06/2008 a 30/06/2008, 01/10/2008 a 31/10/2008

DEPÓSITO JUDICIAL. EQUIPARAÇÃO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRAZO PREVISTO NO §4º DO ARTIGO 150 DO CTN.

O depósito judicial equipara-se a lançamento por homologação de que trata o artigo 150 do CTN, sujeitando a Fazenda Nacional ao prazo decadencial previsto no §4º do referido artigo.

DEPÓSITO JUDICIAL. EQUIPARAÇÃO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DEDUÇÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MATÉRIA OBJETO DA LIDE JUDICIAL INCLUÍDA NA MATÉRIA TRIBUTÁVEL APURADA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O depósito judicial deve ser deduzido do tributo devido, apurado em lançamento de ofício, quando o objeto do depósito estiver incluído na matéria tributável apurada no lançamento de ofício.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA

Incumbe à interessada o ônus processual de provar o direito alegado.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 99 DO ANEXO DO RICARF. RESP 1.221.170/PR

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. LACRES. NECESSIDADE PARA MANTER A INTEGRIDADE DO PRODUTO TRANSPORTADO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com lacres destinados a manter a integridade dos produtos transportados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para declarar a decadência relativa ao período de junho/2008, para excluir os montantes dos depósitos judiciais relativos a outubro/2008 e para reconhecer o crédito de R\$ 2.412.210,02 relativo a outubro/2008.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Derouledé (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, relativos ao período de 04/2008 a 12/2008, nos quais a autoridade fiscal glosou a totalidade dos créditos apropriados pela recorrente a título de bens utilizados como insumos e de despesas de armazenagem e frete na operação de venda, em razão de a recorrente não ter apresentado a documentação necessária à fiscalização, segundo esta, gerando os saldos devedores a pagar lançados nestes autos.

Em impugnação, a recorrente sustentou:

1. A nulidade do lançamento por ter substrato em mera presunção;
2. A decadência do lançamento para períodos de abril a julho de 2008;
3. A planilha elaborada demonstrava os insumos considerados essenciais, o emprego de cada item no processo produtivo,
4. A legitimidade do frete de venda e frete de compra;
5. A realização de diligência, caso a documentação juntada seja insuficiente, conforme os quesitos formulados;

A DRJ converteu o julgamento em diligência para que autoridade fiscal aferisse a legitimidade dos créditos, em vista de todo o documentário apresentado pelo contribuinte e

elaborasse relatório fiscal com indicação individualizada dos itens glosados e sua motivação, o que foi cumprido às e-fls. 17898/18020.

Em vista da manifestação da recorrente sobre o Relatório Fiscal, os autos foram convertidos novamente em diligência que a autoridade fiscal se manifestasse acerca das inexatidões materiais alegadas, as quais foram parcialmente rechaçadas conforme Relatório Fiscal de e-fls. 18.509/18.517.

Ao final, a DRJ proferiu o Acórdão nº 08-40.982, julgando a impugnação, parcialmente procedente, reconhecendo que a revisão empreendida pelas diligências realizadas, mantendo-se, ao final, parte do crédito lançado relativo ao mês de junho e outubro/2008 para o PIS/Pasep e outubro de 2008 para a Cofins. No mesmo ato, foi interposto o recurso de ofício.

Por seu turno, a recorrente interpôs recurso voluntário, pleiteando, sinteticamente, o seguinte:

1. A decadência do PIS referente a junho/2008, nos termos do §4º do artigo 150 do CTN, conforme recolhimentos de PIS e Cofins no período de jun/2008 e julho/2008, no código 7460 – PIS depósitos judiciais;
2. Inexigibilidade dos débitos por força de depósitos judiciais, efetuados no processo judicial nº 2006.33.00.020804-1, devendo os valores depositados serem abatidos dos valores constituídos de ofício;
3. Inexistência do saldo devedor de PIS e Cofins no ano de 2008, por não considerar os créditos da não-cumulatividade disponíveis, mas apenas os informados no DACON. Além disso, foram utilizados saldos de meses anteriores, utilizados nos meses de abril/2008, com reflexo nos meses seguintes;
4. Improcedência das glosas remanescentes relativas a “materiais de uso e consumo (glosa 1)”, “produtos da Kurita (glosa 2)”, “encargos pelo uso do sistema de transmissão de energia elétrica (glosa 3)”, “lacre de segurança para carretas (glosa 4)”, “pallet de madeira (glosa 5)”, “hipoclorito de sódio (glosa 6)”, “energia elétrica 13,8KV Demanda (glosa 7)”, “vapor 42 kg/cm2 demanda (glosa 8)”, “ácido sulfúrico (H2SO4) e hidróxido de sódio (NaOH) – uso para tratamento de efluentes (glosa 9)”, “efluente aquoso (glosa 10)”, “prestação de serviços de transporte pelas empresas Turim, Transportes Santana e São Paulo Ltda., Lion Transporte e Turismo Ltda., CLL Locadora Veículos Ltda. e Cooperativa dos Mot. Aut. de D. Davila e Reg. Metrop. de Salvador” (glosas 11 e 12) e “frete (glosa 13)”;

Em apreciação, a turma converteu o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem revise as glosas de créditos, à luz do PN COSIT nº 05/18; conforme a informação contida no recurso voluntário de que foram realizados depósitos judiciais de PIS e COFINS relativos aos períodos de apuração de junho e outubro de 2008, a despeito de os respectivos valores devidos terem ou não sido confessados em DCTF; e informe, com base nos documentos apresentados no curso da diligência realizada em primeira instância, à luz do PN COSIT 05/18 e a

despeito do que foi declarado no DACON, se o valor das bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS de dezembro de 2008 era R\$ 120.660.224,75 ou R\$ 115.749.797,75.

O cumprimento da diligência foi efetuado mediante o Relatório Fiscal de e-fls. 18817/18862, que foi objeto da manifestação de e-fls. 18871/18881.

Em nova Resolução de nº 3301-001.812, a turma converteu o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem esclarecesse se 1 - se os depósitos judiciais foram feitos no montante integral do débito, ou se não o foram, qual a situação do débito não acobertado pelo depósito judicial, pois a própria recorrente admite que tais depósitos foram efetivados em valores muito próximos dos débitos cobrados; 2 - se tais depósitos foram convertidos em renda da União ou ainda se encontram à disposição do Juízo. Se foram convertidos, se houve vinculação do valor convertido ao débito formalizado pelo auto de infração para efeito de abatimento do valor recolhido por conversão em renda.

Em resposta, a Unidade da RFB informou que:

“Após análise, verificou-se que:

Os depósitos judiciais realizados no âmbito da ação judicial nº 0020793-76.2006.4.01.3300 foram levantados em favor da impetrante em sua totalidade, nas datas 12/02/2021, 09/04/2021 e 12/04/2021.

Que os depósitos, quando realizados, foram feitos levando em consideração os valores declarados em DCTF como suspensos pela ação judicial, com exceção dos débitos de PIS, relativos aos períodos de apuração 06/2008 e 10/2008 e do débito de COFINS, relativo ao período de apuração 10/2008, que não foram declarados com suspensos pela ação judicial.

Os depósitos judiciais realizados no âmbito da ação judicial nº 0020793-76.2006.4.01.3300 eram suficientes para suspender a exigibilidade dos valores declarados em DCTF como suspensos pela ação judicial.”

Ainda houve uma segunda informação fiscal, nos seguintes termos:

a) Esclarecimento 1.

Os depósitos judiciais vinculados à ação judicial nº 020793-76.2006.4.01.3300 (número antigo: 2006.33.00.020804-1) suspenderam a exigibilidade dos débitos acompanhados pelos processos administrativos nº 13502.000908/2009-51 e 13502.720701/2011-11.

O PARECER EAC/1 nº 18/2010 proferido no processo administrativo nº 13502.000908/2009-51 concluiu que os débitos acompanhados por este processo administrativo estão integralmente cobertos pelos depósitos judiciais vinculados à esta ação judicial (fls. 176 a 178 do processo administrativo nº 13502.000908/2009-51).

O Despacho proferido no processo administrativo nº 13502.720701/2011-11 conclui que os débitos acompanhados por este processo administrativo estão

integralmente cobertos pelos depósitos judiciais vinculados à esta ação judicial (fls. 673 do processo administrativo nº 13502.720701/2011-11).

Perante o exposto, todos os débitos estavam integralmente cobertos pelos depósitos judiciais.

b) Esclarecimento 2.

Todos os depósitos judiciais vinculados a esta ação judicial foram integralmente levantados pelo contribuinte (fls. 860 a 861, 1355 a 1356 do processo administrativo nº 13502.000908/2009-51). Posteriormente, houve cálculos para determinar a parcela dos débitos extinta por esta ação judicial (fls. 1355 a 1363 do processo administrativo nº 13502.000908/2009-51) A parcela dos débitos não extinta por esta ação judicial foi encaminhada para cobrança nos processos administrativos nº 13502.000908/2009-51 e 13502.720701/2011-11.

Após o despacho de saneamento de e-fls. 19.211 e ss., a recorrente foi cientificada das informações fiscais relativas ao cumprimento da Resolução nº 3301-001.812, tendo respondido que os débitos de Pis e Cofins relativos a junho e outubro de 2008, objeto do presente lançamento, se referem à parcela do ICMS contido na base de cálculo das contribuições e que deveriam ser excluídos, conforme decisão obtida pela recorrente no MS 0020793-76.2006.4.01.3300.

Aduz, ainda, que na averiguação dos depósitos judiciais realizada nos PAFs nº 13502.000908/2009-51 e 13502.720701/2011-11, a Receita Federal não vislumbrou qualquer valor devido para as competências de 06/2008 (PIS) e 10/2008 (PIS e COFINS). Ao final, concluiu que os débitos objeto dos depósitos judiciais, relativos às competências de 06/2008 (PIS) e 10/2008 (PIS e COFINS), foram integralmente extintos na forma do art. 156, X, do CTN.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, Relator.

### Do Recurso de Ofício

A decisão de primeira instância exonerou o saldo originário de tributo em mais de R\$ 62.000.000,00, conforme planilha de e-fls. 18.605/18.606, superando o limite de alçada de R\$ 15.000.000 disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 2/2023, abaixo transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Portanto, conheço do presente recurso de ofício.

A decisão objeto do recurso de ofício deu provimento parcial à impugnação, após realização de diligência requerida por aquele colegiado, em razão da farta documentação apresentada em impugnação, uma vez que os lançamentos decorreram da glosa da integralidade dos créditos da não-cumulatividade das contribuições, relativos a bens e serviços utilizados como insumos e despesas de armazenagem e frete em operação de venda.

Do valor original lançado de R\$ 71.773.067,45, a diligência realizada pela autoridade fiscal manteve apenas R\$ 1.803.775,76, relativos aos períodos de junho e outubro de 2008 para o PIS/Pasep e outubro de 2008, para a Cofins, o que representou uma exoneração de aproximadamente de 97,5% do crédito tributário originalmente constituído.

A DRJ aquiesceu as conclusões fiscais contidas no Relatório de Diligência Fiscal de e-fls. 17898/17944, complementado pelo Relatório de e-fls. 18522/18530, nos quais a autoridade fiscal reconheceu créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos (inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) e despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda (inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03), à exceção das glosas denominadas 01 a 13 do referido relatório, a partir da documentação apresentada pela recorrente.

Destarte, na ausência de controvérsia entre as partes quanto aos créditos reconhecidos, nego provimento ao recurso de ofício.

#### **Do Recurso Voluntário**

A recorrente tomou ciência do Acórdão de Impugnação em 01/11/2017 e interpôs o recurso voluntário em 01/12/2017, sendo, portanto, tempestivo. Outrossim, o recurso atende aos demais pressupostos recursais, razão pela qual dele tomo conhecimento.

#### **Da decadência relativa a junho/2008**

Preliminarmente, a recorrente alega a ocorrência de decadência relativa à constituição de crédito tributário referente a junho/2008, pois fora cientificada do lançamento em 05/07/2013 e nos termos do artigo 150, §4º do CTN, o prazo decadencial teria se encerrado com o decurso de cinco anos, em 30/06/2013.

Aduz que efetuou recolhimentos em DARF no código 7460 referentes ao período de apuração de junho/2008, conforme e-fl. 17.138, a título de depósitos judiciais.

O prazo decadencial para constituição de crédito tributário é matéria pacificada pelo STJ, com o julgamento do REsp 973.733/SC, julgado em 12/08/2009, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do anterior CPC (recursos repetitivos), cuja decisão definitiva deve ser reproduzida nos julgamentos deste Conselho, por força da aplicação do artigo 99 do RICARF. Transcreve-se a ementa:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

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

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Assim, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos a pagamento antecipado (lançamento por homologação) rege-se pelo art. 150, §4º do CTN, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou simulação. Inexistindo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo passa a ser regido pelo art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seu parágrafo único, se verificada a existência de medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento.

Conforme constatado, a recorrente efetuou depósitos judiciais e alega que se equivalem a pagamentos para efeito de contagem do prazo decadencial.

O depósito do montante integral é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário prevista no artigo 151, inciso II do CTN e não consta expressamente como modalidade de lançamento de crédito tributário nos termos dos artigos 147 a 150 do código.

Porém o STJ pacificou a matéria no sentido de o depósito do montante integral consistir em verdadeiro lançamento tributário, como se constata a partir de inúmeros acórdãos, alguns dos quais abaixo transcrevem-se:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.351.073 - RS (2012/0226166-4)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DA DÍVIDA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, II, DO CTN. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NÃO CONFIGURADAS. JUROS MORATÓRIOS E MULTA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Discute-se nos autos os efeitos do depósito do montante integral da dívida tributária.

2. **Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, "no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos do CTN, não havendo que se falar em decadência do direito do Fisco de lançar"** (REsp 1.008.788/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2010, DJe 25/10/2010).

3. O levantamento indevido de depósito judicial autoriza a cobrança da quantia percebida, no prazo prescricional quinquenal, contados da data da extinção do depósito. Hipótese em que não ficou caracterizada a prescrição.

4. Não é cabível, durante o período em que o montante do tributo estava depositado judicialmente, a exigência de juros e multa de mora. Com o levantamento do depósito, a circunstância que elidia a mora deixou de existir, passando a ser devidos os juros e a multa.

5. O levantamento indevido dos valores não convertidos em renda restaura a exigibilidade do débito, podendo ser cobrado pela Fazenda Pública com todos os ônus decorrentes, todavia, somente a partir da data do levantamento.

Recurso especial parcialmente provido.

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.077.304 - MG (2008/0157278-7):

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. DEPÓSITO JUDICIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO FORMAL PELO FISCO. DESNECESSIDADE.

1. O STJ, a partir de precedente da Primeira Seção (REsp 898.992/PR), tem entendido que, quando o contribuinte efetua o depósito no montante integral para o fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário, ocorre verdadeiro lançamento por homologação, sendo desnecessário o lançamento de ofício pela autoridade fiscal das importâncias depositadas. Por isso, não há que se falar em transcurso do prazo decadencial para lançar o crédito tributário.

2. Agravo regimental não provido.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.216.466 - RS (2010/0190582-0):

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO - INEXISTÊNCIA - DEPÓSITO - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LEVANTAMENTO INDEVIDO - EXIGIBILIDADE - TERMO A QUO.

1. O depósito do crédito tributário equivale ao lançamento tributário para fins de constituição da dívida. Precedentes.

2. O levantamento indevido de depósito judicial autoriza a cobrança da quantia percebida, no prazo de prescrição de 5 anos, contados da data da extinção do depósito.

3. Inexistência de prescrição se o ajuizamento ocorreu 3 anos após o levantamento indevido do depósito.

4. Recurso especial não provido.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.218.350 - SP (2010/0195942-5):

TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. DEPÓSITO JUDICIAL (ART. 151, INC. II, DO CTN). OMISSÃO QUANTO AO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO NA FORMA DA LEI COMPLEMENTAR N. 07/70.

1. É equivocado afastar a conversão em renda para submeter a Fazenda Pública ao lançamento de tributo cujo valor devido fora objeto de suspensão da exigibilidade por meio de depósito judicial, quando, nesse ponto, a sentença lhe fora favorável.

2. Se os depósitos abrangem o montante integral do PIS (LC 07/70 e Decretos-leis 2.445 e 2.449/88), parte deve ser levantada pelo contribuinte, parte deve ser convertida em renda da Fazenda Nacional, obedecendo aos limites da coisa julgada. Precedentes: REsp 476.567/DF, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 06/12/2004; AgRg no REsp 921.123/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJE 03/06/2009; e REsp 252.432/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Rel. p/ Acórdão Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 28/11/2005.

3. Diante desse quadro, imperioso anular o acórdão, para que a instância ordinária, soberana em relação à análise do conjunto fático-probatório, estabeleça, com precisão, de acordo com a sentença, a proporção que cada parte deverá levantar/converter em renda, para que a Fazenda Pública não seja obrigada a efetivar o lançamento em relação à parcela do tributo que já tinha sido objeto do depósito judicial. Precedentes: REsp 1157786/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 28.10.2010; e REsp 828.561/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21.5.2010.

4. Recurso especial provido.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.163.271 - PR (2009/0206309-0):

RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.

**1. Com o depósito do montante integral tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.**

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas. Precedentes da Primeira Seção.

3. Agravo regimental não provido.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DEFICIÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC/2015. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DEPÓSITO JUDICIAL SUSPENSIVO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. DESNECESSIDADE DE NOVO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PRECEDENTES. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegada ofensa ao art. 535 do CPC/1973 se faz sem a demonstração objetiva dos pontos omitidos pelo acórdão recorrido, individualizando o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão supostamente ocorridos, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula 284/STF.

**2. A jurisprudência desta Corte Superior firmou-se no sentido de que, "no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos**

**do CTN, não havendo que se falar em decadência do direito do Fisco de lançar"** (REsp 1.008.788/CE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/10/2010). Precedentes: REsp 1.637.092/RS, Rel.

Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/12/2016; REsp 1.351.073/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/5/2015.

3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, provido para afastar a prescrição. (REsp n. 1.574.894/ES, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe de 9/5/2018.)

RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA.

DECADÊNCIA.

**1. Com o depósito do montante integral, tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.**

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas. Precedentes da Primeira Seção.

3. A extinção do processo sem resolução de mérito, salvo o caso de ilegitimidade passiva ad causam, impõe a conversão do depósito em renda da Fazenda Pública respectiva. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.106.765/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 30.11.2009, AgRg nos EDcl no Ag 1378036/CE, Rel. Ministro Cesar Asfor Rocha, DJe 29/06/2011; REsp 901.052/SP, Rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, DJe 03.03.2008.

4. Os fundamentos de fato trazidos pela agravante são premissas não contempladas no acórdão recorrido, de modo que não podem aqui ser discutidas ou modificadas sob pena de inaceitável incursão em matéria de prova, o que é vedado na instância especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp n. 1.213.319/SP, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe de 28/5/2012.)

A tese foi, inclusive, abarcada pela Procuradoria da Fazenda Nacional em diversos pareceres, a saber, Pareceres PGFN/CAT/Nºs 941/2007, 456/2011, 796/2011, 968/2011 e 232/2012, no sentido de ser desnecessário o lançamento relativo ao montante depositado, pois

que na hipótese de conversão em renda, ou transformação em pagamento definitivo nos termos da Lei nº 9.703/98, tais valores extinguem o crédito tributário. Caso o Fisco discorde dos valores depositados, deverá proceder ao lançamento, viabilizando a cobrança do que exceder ao depositado. O Parecer PGFN/CAT nº 232/2012 externou orientação nos seguintes termos:

7. No que se refere ao tema, esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários já se pronunciou por meio do Parecer PGFN/CAT/Nº 941/2007. Concluiu-se que, no caso de depósito integral do montante em juízo, relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o próprio sujeito passivo calcula o valor, em situação equiparável às declarações por ele apresentadas, constitutivas de confissão de débito. **Logo, desnecessário o lançamento pela autoridade fiscal em relação ao quantum depositado e, conseqüentemente, não há falar em decadência, desenhando-se a homologação expressa ou tácita da apuração realizada.** (grifos não originais) Na hipótese de êxito na causa por parte da União, os valores depositados serão convertidos em renda em seu favor. Não obstante, discordando o Fisco dos valores depositados, deverá proceder ao lançamento dentro do quinquênio decadencial, viabilizando-se posteriormente a cobrança do montante que exceder ao depositado.

8. Há substancial opinião doutrinária nesse sentido:

“Note-se que, com o depósito, o próprio contribuinte formaliza a existência do crédito e, já tendo o contribuinte apurado o montante devido e o afetado ao resultado da demanda mediante o depósito, não há que se exigir lançamento, salvo para a constituição de eventual diferença por montante superior ao que foi depositado. Não haverá que se falar em decadência, pois, quanto ao montante depositado”.

9. Trata-se de concepção também exteriorizada nos Pareceres PGFN/CAT/Nºs 456/2011 e 968/2011, cujos excertos se reproduz, com ênfases minhas:

[...]

10. Como se vê, em novembro de 2010, o Superior Tribunal de Justiça, órgão constitucionalmente incumbido da função de interpretar a legislação federal, confirmou a jurisprudência sobre a matéria, sob o regime de recurso especial repetitivo, de que trata o art. 543-C do Código de Processo Civil. súmula 112 do STJ:

O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro (STJ, 1ª Seção, Súmula 112, DJU de 03/11/1994, p. 29768).

[...]

13. Do exposto, na linha de raciocínio dos pareceres aqui mencionados, bem como naquela exposta no Parecer PGFN/CAT/Nº 796/2011, eventual levantamento indevido dos valores depositados não tem o condão de desconstituir o crédito tributário. Permanece hígida a apuração do tributo realizada pelo contribuinte quando da efetivação do depósito, em moldes

equivalentes à declaração de débito. Consumado está o lançamento. Isto é, na hipótese de levantamento indevido dos valores objeto de depósito judicial, caberá ao Fisco promover a cobrança da exação, observado o prazo prescricional. Conclusão que remete igualmente à assertiva constante do item 29 do Parecer PGFN/CAT/Nº 968/2011, acima transcrita.

Conclui o parecer que no caso de levantamento indevido de depósitos judiciais, permanece consumado o lançamento, cabendo ao Fisco promover a execução dos valores indevidamente levantados, observando o prazo prescricional, no sentido do REsp. 1.216.466. O entendimento foi referendado no Parecer PGFN/CRJ/ nº 383/2012, o qual dispôs sobre o modo de cobrança dos depósitos, eventualmente e indevidamente, levantados, concluindo pela necessidade de inscrição em DAU, sendo desnecessária a instauração de processo administrativo fiscal, conforme excertos abaixo:

13. Desse modo, definido o arcabouço normativo sobre a matéria, a cobrança deve ser realizada através da inscrição do débito em DAU, por força do disposto no art. 39 da Lei nº 4.320, de 1964, com as consequências legais decorrentes, para fins de ajuizamento do competente executivo fiscal.

14. Imperioso registrar que não se faz necessária a instauração de processo administrativo fiscal prévio à inscrição do crédito em DAU, como nos moldes estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 .

15. Explica-se: no presente caso, a relação jurídico-tributária já fora discutida e reconhecida em um processo judicial, no qual foi devidamente assegurado o exercício do contraditório e da ampla defesa, o débito já se encontra quantificado por meio do termo de depósito e a iniciativa do depósito, bem como o seu levantamento, foi ato do próprio contribuinte.

A Receita Federal do Brasil também se posicionou no sentido dos pareceres e da jurisprudência do STJ, nos termos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 3/2016, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DEPÓSITO EM MONTANTE INTEGRAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEVANTAMENTO DOS VALORES.

O depósito constitui o crédito tributário, conforme art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), sendo desnecessário o lançamento de ofício para tanto.

**O levantamento de (valores do) depósito não desconstitui o crédito tributário correspondente, sendo descabida a formalização de lançamento pelo Fisco, visto ser desnecessário, em atenção ao princípio da eficiência.**

OUTRAS CONDUTAS IRREGULARES. LANÇAMENTO.

Para a hipótese de outra conduta irregular, é cabível a autuação fiscal, a fim de deixar caracterizada, na constituição do crédito tributário, dentre outros requisitos, a descrição do fato e a disposição legal infringida.

Dispositivos Legais: arts. 108 e 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN); art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

A solução de consulta entendeu não somente pela desnecessidade do lançamento, mas pelo seu descabimento, conformando-se ao princípio da eficiência, de acordo com o excerto abaixo:

"Com espeque no princípio da eficiência, mostrar-se-ia descabida a formalização do lançamento pelo Fisco (visto ser desnecessário), uma vez que o crédito tributário não teria sido desconstituído.

16. Assim, caso haja levantamento de depósito sob alegação de erro de fato, cumpre à autoridade fiscal aferir a procedência desta alegação. Caso pertinente, desnecessária a autuação, haja vista que em situações tais o crédito tributário deve ser cancelado em sede de revisão de ofício. Caso a alegação de erro de fato não se sustente, de igual modo não se faz necessário o lançamento, visto não ter sido desconstituído pelo levantamento dos valores, conforme razões já firmadas pela PGFN."

Assim, não há controvérsia quanto à equiparação do depósito judicial ao lançamento por homologação de que trata o artigo 150 do CTN. Inclusive, a própria PGFN no Parecer PGFN/CAT nº 232/2012 admite a possibilidade da ocorrência da homologação tácita no parágrafo 7º, parcialmente transcrito abaixo:

"[...]. Logo, desnecessário o lançamento pela autoridade fiscal em relação ao quantum depositado e, conseqüentemente, não há falar em decadência, desenhando-se a homologação expressa ou tácita da apuração realizada.[...]"

A tese de equiparação (diga-se favorável à Fazenda Nacional, pois implica a desnecessidade de se constituir por lançamento de ofício o crédito tributário correspondente ao depósito efetuado) trouxe como consequência o regime jurídico do artigo 150 do CTN, no caso a aplicação do prazo decadencial do §4º, o que, a bem da realidade, configura situação de maior controle por parte da Administração Tributária em relação ao pagamento antecipado, pois os depósitos judiciais são submetidos a controles específicos de acordo com a Lei nº 9.703/98, Decreto nº 2.850/98, além de serem comunicados à RFB, conforme artigo 4º da IN RFB nº 2.153/2023, abaixo transcrito:

Art. 4º Compete à CEF, com base nas especificações técnicas definidas pela Coordenação-Geral de Arrecadação e de Direito Creditório (Codar):

I - validar, no momento do acolhimento do depósito, os dados que identificam o DJE;

II - recolher o valor dos depósitos recebidos diariamente à Conta Única do Tesouro Nacional, nos mesmos prazos e condições estabelecidos para o

recolhimento do produto da arrecadação de receitas federais administradas pela RFB; e

III - encaminhar os dados dos DJE referentes aos depósitos acolhidos à RFB, de forma centralizada e por meio digital, por intermédio do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), observado o disposto no art. 7º.

Destarte, aplicável a homologação tácita prevista no §4º do artigo 150 do CTN ao depósito judicial e tendo o Auto de Infração sido cientificado em 05/07/2013, o lançamento relativo a junho/2008 (FG em 30/06/2008) está decaído.

#### Inexigibilidade dos débitos por força de depósitos judiciais

A recorrente alega que os valores depositados judicialmente no processo judicial nº 2006.33.00.020804-1 devem ser abatidos dos valores constituídos de ofício, para os meses de junho e outubro de 2008 em relação ao PIS/Pasep e outubro de 2008 em relação à Cofins. Os saldos remanescentes do Auto de Infração são:

PIS/Pasep de junho/2008: R\$ 152.507,63

PIS/Pasep de outubro/2008: R\$ 290.322,20

Cofins de outubro/2008: R\$ 1.337.241,69

Já os depósitos efetuados para este período foram os seguintes (e-fls. 17138 e 17151):

1. PIS/Pasep junho/2008: R\$ 152.707,10
2. PIS/Pasep outubro/2008: 249.175,56
3. Cofins outubro/2008: R\$ 1.147.717,74

A DRJ alega que os depósitos judiciais foram considerados nos períodos em que a recorrente os declarou em DCTF.

O fato de não declarar os depósitos judiciais nos meses em questão, em DCTF, não pode ser fundamento para excluir os depósitos judiciais da apuração. A própria DRJ confirmou que a fiscalização considerou os depósitos judiciais, abatendo-os do lançamento nos períodos em que declarados em DCTF.

Contudo, mesmo nos períodos em que não houve a declaração em DCTF, os depósitos judiciais devem ser considerados, pois consistem em constituição de crédito tributário, conforme jurisprudência pacífica do STJ, reconhecida tanto pela RFB quanto pela PFN, conforme já delineado no item anterior.

No caso, os depósitos judiciais se referem ao ICMS contido na base de cálculo das contribuições, que à época do lançamento eram sujeitos à incidência das contribuições no entendimento da RFB e do STJ, sendo certo que as receitas consideradas pela fiscalização continham estes valores de ICMS. No Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1999), restou consignado que houve apenas deduções de devoluções e IPI.

Assim, eventuais depósitos discutindo a referida matéria devem ser considerados na apuração das contribuições.

Inexistência de saldo devedor de pis e cofins no ano de 2008. Necessidade de cômputo dos créditos apurados sob a sistemática não cumulativa e confirmados pela fiscalização

A recorrente alega que o valor disponível de base de crédito apurada pela fiscalização no valor de R\$ 120.660.224,75, relativo a dezembro/2008, deve ser considerado e não os R\$ 115.749.797,75, pleiteados no DACON.

Alega que a falha no preenchimento do DACON não é fundamento para não conceder o direito creditório, nos termos do artigo 147, §2º do CTN e princípio da verdade material.

Os valores referem-se aos créditos apurados em dezembro/2008, conforme e-fls. 17914, 17915, portanto, estranhos aos períodos de apuração remanescentes no presente processo. A alegação pode ter relevância no julgamento do processo relativo ao pedido de ressarcimento, devendo lá ser decidida.

Destarte, não conheço da alegação por ser estranha à lide remanescente em recurso voluntário.

Proseguindo, a recorrente informa que não foram levados em consideração saldos de períodos anteriores utilizados no mês de abril/2008, com reflexo nos meses seguintes.

A primeira alegação é de que a análise efetuada na diligência fora equivocada, pois abordou a coluna “crédito diferido em meses anteriores”, quando deveria ter se atentado para a linha 01 das fichas 14 e 24 do DACON – saldo de créditos de períodos anteriores.

Contudo, a autoridade fiscal não empreendeu essa análise, a conclusão obtida pela fiscalização não ocorreu em razão da coluna “crédito diferido em meses anteriores”, mas sim em razão das colunas “crédito apurado no mês” e “crédito descontado no mês”, esta última mostrando valores inferiores ou iguais à primeira. Como exemplo, na e-fl. 18632 do recurso voluntário, o crédito apurado em importação foi de 1.007.625,71 e o crédito descontado foi do mesmo valor, o que levou à conclusão de que a recorrente utilizou o crédito apurado no mês. Para o crédito vinculado à aquisição no mercado interno, o valor descontado é inferior ao valor apurado no mês.

Já a ficha apresentada pela recorrente diz respeito ao crédito de exportação, para o qual não houve qualquer utilização no mês, conforme a linha 12 das fichas 14 e 24, que mostra crédito descontado no mês igual a zero.

Assim, a recorrente não demonstra como utilizou os créditos de meses anteriores em abril/2008 e nos meses seguintes. A ficha apresentada no recurso voluntário mostra um saldo remanescente ao final de abril/2008, o que mostra que o crédito foi repassado para o período seguinte.

Contudo, a recorrente não demonstra como esse saldo foi utilizado ou em quais períodos está disponível. Não basta apenas alegar que influenciou períodos posteriores, é necessário demonstrar que os valores estão disponíveis para serem usados, uma vez que se tratam de créditos passíveis de ressarcimento.

Ademais, em abril/2008, não há saldo devedor de contribuições, então a alegação é inócua em relação a este processo. O objeto da lide em recurso voluntário se restringe aos períodos de junho e outubro/2008. Então cabe a recorrente provar suas alegações, demonstrando a disponibilidade de eventual saldo de períodos anteriores em junho e em outubro de 2008.

A alegação pode ser relevante nos processos em que se discutem os pedidos de ressarcimento, mas no presente processo, a lide se restringe aos lançamentos de ofício que foram objeto dos pedidos em recurso voluntário.

Destarte, nego provimento a este item, por falta de provas da disponibilidade de créditos de períodos anteriores a abril/2008 para desconto das contribuições de junho e outubro de 2008, a teor do artigo 373, inciso II da Lei nº 13.105/2015 e do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972,

#### Improcedência das glosas remanescentes

A recorrente alega que as glosas remanescentes são essenciais à produção. As referidas glosas remanescentes foram as seguintes: “materiais de uso e consumo (glosa 1)”, “produtos da Kurita (glosa 2)”, “encargos pelo uso do sistema de transmissão de energia elétrica (glosa 3)”, “lacre de segurança para carretas (glosa 4)”, “pallet de madeira (glosa 5)”, “hipoclorito de sódio (glosa 6)”, “energia elétrica 13,8KV Demanda (glosa 7)”, “vapor 42 kg/cm2 demanda (glosa 8)”, “ácido sulfúrico (H2SO4) e hidróxido de sódio (NaOH) – uso para tratamento de efluentes (glosa 9)”, “efluente aquoso (glosa 10)”, “prestação de serviços de transporte pelas empresas Turim, Transportes Santana e São Paulo Ltda., Lion Transporte e Turismo Ltda., CLL Locadora Veículos Ltda. e Cooperativa dos Mot. Aut. de D. Davila e Reg. Metrop. de Salvador” (glosas 11 e 12) e “frete (glosa 13)”.

Diante do novo conceito de insumo dado pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, sob a sistemática de recursos repetitivos e a subsequente normatização pela RFB no Parecer Normativo nº 05/2018, o processo foi convertido em diligência, mediante a Resolução nº 3301-001.252, para que, dentre outras questões, fossem as glosas revistas pela autoridade lançadora, de acordo com o referido parecer normativo.

Cumprida a diligência, a autoridade fiscal reduziu as glosas antes realizadas em todos os períodos, mantendo as seguintes:

Glosa 1: materiais diversos, materiais de consumo humano, materiais de ambulatório;

Glosa 2: lacre de segurança para carretas;

Glosa 3: Pallet de madeira/wood pallet/capa de pallet;

Glosa 4: serviços de transporte de funcionários e locação de veículos;

Glosa de fretes: remessa para recarga de extintores, remessa de demonstração-tributada, remessa para amostra grátis, outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço, entrada de vasilhame ou sacaria, compra de bem para ativo imobilizado, retorno de mercado remetida para depósito fechado ou, remessa para armazenamento, transferência de produção própria e/ou de terceiros, devolução de venda de produção do estabelecimento, retorno de vasilhame ou sacaria, retorno de demonstração- suspenso, retorno de merc. ou bem remetido para conserto e remessa para brinde, transferência de material para uso ou consumo.

A apreciação das glosas deve se pautar pela definição de insumos dada pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, cuja ementa transcrevo abaixo:

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

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

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

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

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

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

Os critérios a serem apreciados para se caracterizar como insumo, estabelecidos no voto do Ministro-relator, foram:

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.

Primeiramente, deve-se analisar o objeto social da recorrente. No caso, em impugnação, afirmou que, a grosso modo, seu objeto social é a exploração de atividades afetas ao setor petroquímico. De acordo com o artigo 2º do Estatuto Social (e-fl. 18675), a recorrente tem por objeto a industrialização de eteno e outros derivados de petróleo, a fabricação de produtos químicos e petroquímicos, o beneficiamento, industrialização, transporte, exportação, importação e comércio de produtos químicos e petroquímicos, além de revenda de insumos farmacêuticos não ativos.

Com base nos critérios acima, passo à análise das glosas:

**Glosa 1: materiais diversos, materiais de consumo humano, materiais de ambulatório**

A recorrente alega que são itens essenciais ao processo produtivo e que grande parte se refere a peças e partes de máquinas e equipamentos responsáveis pela produção, serviços de manutenção e combustível, EPI, uniformes, despesas relacionadas ao tratamento de resíduos industriais.

Contudo, a descrição feita pela autoridade fiscal não coincide com a descrição alegada pela recorrente. Os produtos descritos pela fiscalização glosados foram:

“Materiais diversos” Cimento, madeiras e derivados; tinta para aplicações em pisos, tintas para aplicação em paredes, areia média, cercas e telas, água e esgoto, rolo de lã de carneiro, pincel, lanterna classe; lâmpadas de diversos tipos; reator p/a lâmpada; reator duplo para lâmpada fluorescente; calça tipo jeans com elástico; parka com capuz e cadarço; capa para proteção contra chuva, conjunto motoqueiro; conjunto de proteção contra chuva, contendo jaqueta e calça; camisa profissional; gasolina aditiva/comum para veículo; filtro de elemento de ar;

óleo de motor a gasolina; guarnição da porta dianteira; componentes de veículos; anel vedador bujão cárter para veículo gasolina, bateria automotiva; microfone remoto com alto-falante; artigos para brinde; bateria recarregável de NiCd; eletricidade e iluminação, refrigeração; artigos de escritório em geral; utensílios de escritório; acessórios fotográficos; bandeiras e galhardetes; portas, janelas e painéis divis; tijolo telha e ladrilho; artigos domésticos e comerciais; obras literárias, jornais e revistas; palheta descartável de café; copos descartáveis; bateria alcalina; lâmpadas e acessórios; pilha alcalina grande/pequena, protetor descartável para assento sanitário, lanternas, caixas e engradados; papel higiênico, aparelho portátil para iluminação; ventilador três pás; aparelho telefônico de mesa/parede; papel A4; talão de nota fiscal, nota fiscal fatura, notas para encaminhamento a serviço médico; papel toalha, higiene pessoal; bloco permissão de trabalho; envelope ofício; envelope médio (aba impressa); envelope vai e vem; envelope saco grande; registro de inspeção de veículos; envelope ofício (aba impressa); câmeras e projetos; pasta com janela; pasta suspensa; sobressalentes para informática, condicionamento de ar, limpeza guarita; lixeiras de diversos tipos (com pedal, com tampa, basculante); fita crepe; fita isolante; pasta cristal rosa; rádio transceptor portátil;

“Materiais de Consumo Humano” Refeitório e cozinha; Nescau com leite; café granulado; leite integral em pó; café em pó a vácuo; refeições; alimentos e bebidas; açúcar sachê; liquidificador com filtro; água e esgoto (distribuidora de bebidas praia azul).

“Materiais de Ambulatório” prestação de serviços– outros (Dimed SA Distribuidora de medicamentos), medição e farmácia; medicamentos em geral

Verificando a planilha de glosa juntada no arquivo não paginável de e-fls. 18.863, os itens descritos como glosa 1 para outubro/2008 (único período em análise) foram açúcar, água e esgoto, alimentos e bebidas, prestação de serviços – outros, artigos de escritório, artigos domésticos e comerciais, artigos para brinde, copos, lâmpadas, palhetas para café, papel A4, papel higiênico, refeições, refeitório e cozinha, sobressalentes para informática, gasolina comum, para veículos, tintas, anel de vedação do carter, filtro, óleo, ventilador, componentes de veículos, envelopes, eletricidade e iluminação, caixas e engradados, pastas.

A recorrente, em manifestação ao relatório de diligência fiscal, não teceu qualquer comentário ou explicação de como estes itens são essenciais ou relevantes ao setor petroquímico. Os itens glosados não tratam de peças de manutenção de máquinas e equipamentos ou EPI. Apenas a descrição de combustíveis e lubrificantes poderia gerar alguma dúvida, mas veículos não correspondem a máquinas e equipamentos, a teor da Súmula CARF nº 190<sup>1</sup> e a escrituração no CFOP 1556 – material de uso e consumo não permite inferir que se trata de combustíveis ou lubrificantes utilizados no setor de produção.

Destarte, mantenho a glosa 01.

---

<sup>1</sup> Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

## Glosa 02 - Lacre de Segurança para Carretas

Segundo a autoridade fiscal, o lacre é aplicado nas carretas para transporte de produtos a granel, visando a garantir a integridade do produto no traslado entre a fábrica da recorrente e o cliente.

Por sua vez, a recorrente alega que os lacres são aplicados para garantir que os produtos sejam entregues em perfeitas condições e são utilizados por medidas de segurança evitando acidentes com produtos químicos.

Pela descrição da própria fiscalização, os lacres destinam-se a manter a integridade do produto e sendo produto químico a granel, sendo “uma despesa necessária para fins de resguardar as especificações do produto até sua entrega ao destinatário final”, parece-me que o lacre se enquadra no critério de relevância em razão da singularidade do produto.

Neste sentido, o Acórdão nº 9303-011.735, cuja ementa parcialmente transcrevo:

CUSTOS/DESPESAS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

O excerto abaixo do voto condutor esclarece:

“(b) com relação aos “lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura, lacres”, a empresa afirma que esses produtos “embalagens” integram o processo produtivo, fazendo-se uso das mesmas para efetivar o transporte, acondicionamento e movimentação do açúcar embalado, permitindo uma movimentação segura através de empilhadeiras.

No Acórdão recorrido, entendeu-se que podem ser considerados material de embalagem por terem a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado (destinados a suportar cargas, no caso o açúcar embalado), e são considerados insumos de produção e, nessa condição geram créditos básicos das referidas contribuições.

Como visto alhures, o que baliza os limites interpretativos do conceito de insumo, além do previsto na Lei nº 10.637, de 2002 e na Lei nº 10.833, de 2003, é a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferida do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR e também do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 (de caráter interpretativo).

Já no que tange aos gastos com esses materiais de embalagem para transporte (não ativáveis, não retornáveis) para movimentação, acondicionamento e transporte do açúcar produzido, assinala-se que encontra-se correta o direito ao crédito, pois esses produtos, à luz do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, se verificam essenciais e relevantes no processo produtivo, uma vez que possuem a finalidade de manter o produto em condições adequadas para ser estocado e transportado.

Portanto, no âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, tais materiais de embalagens para transporte utilizados que tem como finalidade de deixar o produto em boas condições de ser estocado (manutenção da qualidade e características técnicas – umidade, evaporação, etc.), são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

E é nesse mesmo sentido que esta 3ª Turma vem decidindo, como nos Acórdãos nºs 9303-010.246, de 11/03/2020; 9303-010.011, 9303-010.012, 9303-010.021, de 22/01/2020 e 9303-010.448, de 17/06/2020.

Assim, deve ser mantido o direito ao crédito quanto às aquisições dos seguintes materiais de embalagens: “lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura, lacres”.

Assim, reconheço o creditamento sobre os referidos lacres no valor de R\$ 8.480,00 para outubro/2008.

#### **Glosa 03 - Pallet de Madeira/Wood Pallet/Capa de Pallet**

Segundo a fiscalização, trata-se de suporte às embalagens dos produtos acabados, o que é confirmado pela recorrente, que reconhece que os pallets dão sustentabilidade e rigidez às embalagens, sem os quais não podem empilhados e transportados.

Entendo que os pallets apenas servem para o transporte dos produtos acabados, não consistindo em embalagem primária ou necessária para manter a integridade dos produtos ou que decorram de imposição legal. Assim, não é possível a caracterização como relevantes para a produção.

#### **Glosa 04 - Prestação de Serviços – Outros**

Segundo a fiscalização, trata-se de serviços de transporte de funcionários ADM/TURNO e locação de veículos.

Por sua vez, a recorrente nada comenta acerca deste tipo de serviço no recurso voluntário e nem na manifestação ao resultado da diligência. Não tendo a recorrente se insurgido contra essa glosa, considero-a não impugnada.

#### **Fretes**

A fiscalização elenca os seguintes fretes glosados para outubro/2008: remessa para amostra grátis, remessa para recarga de extintores, retorno de mercadoria remetida para conserto, outra entrada de mercadoria, retorno de demonstração.

A recorrente não contesta nenhum dos tipos de fretes acima, nem em recurso voluntário, nem em manifestação ao resultado do Relatório de Diligência Fiscal. Portanto, considero a glosa não impugnada.

Resumindo, a reapreciação das glosas pela autoridade fiscal, sob os termos do PN Cosit nº 05/2018, reduziu a glosa inicial para outubro/2008 de R\$ 2.733.342,83 para 329.612,81. O reconhecimento do crédito sobre os lacres no valor de 8.480,00, resulta em glosa reduzida para R\$ 321.132,81, ou seja, deve ser reconhecido o crédito de R\$ 2.412.210,02.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para declarar a decadência relativa ao período de junho/2008, para excluir os montantes dos depósitos judiciais relativos a outubro/2008, para reconhecer o crédito de R\$ 2.412.210,02 relativo a outubro/2008.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède