



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

**Processo nº** 13502.720656/2012-85  
**Recurso nº**  
**Resolução nº** 3302-000.921 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Data** 28 de novembro de 2018  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** BRASKEM S/A (INCORPORADORA DA IPIRANGA PETROQUÍMICA S/A CNPJ 88.939.236/0001-39)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Deroulede (Presidente), Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado).

## **RELATÓRIO**

Tratam-se de Autos de Infração para constituição de crédito tributário de Cofins não-cumulativa e PIS/Pasep não-cumulativa, relativo ao período de 01/01/2007 a 30/06/2008.

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

*"O procedimento fiscal foi iniciado em 2011 (MPF nº 05.1.04.002011000632) para análise de pedidos de ressarcimento/compensação de créditos de PIS e Cofins não cumulativos dos quatro trimestres de 2007 e dos dois primeiros trimestres de 2008 da empresa Ipiranga Petroquímica S/A, incorporada pela Braskem S/A. No âmbito do referido MPF, a interessada deixou de atender sucessivas intimações para apresentar*

*os arquivos especificados no Anexo Único do ADE COFIS Nº 15/2001, conforme previsto na Instrução Normativa SRF Nº 86, de 22 de outubro de 2001, alegando, por exemplo, dificuldades na identificação ou localização da documentação necessária, posto que havia passado por processo de incorporação. Após diversas prorrogações dos prazos para atendimento das intimações, os pedidos/declarações da interessada foram indeferidos/não-homologados, visto que a análise da validade dos créditos não foi possível.*

*Inconformada, a contribuinte impetrou o mandado de segurança nº 4242403.2011.4.01.3300, que determinou a nulidade dos despachos decisórios de indeferimento do ressarcimento e de não-homologação das compensações, e também determinou a reabertura do procedimento fiscal e o prosseguimento da análise dos documentos apresentados pela impetrante, ora impugnante. Desta sorte, foi aberta nova diligência fiscal em 2012 (MPF nº 05.1.04.002012000083), para cumprir a determinação judicial, analisando-se o pleito creditório da contribuinte com base nos documentos que se tinha em mãos.*

*Após análise dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon, a Diligência Fiscal concluiu pela glosa de diversos créditos apurados na sistemática não-cumulativa, recompondo os Dacon's da contribuinte e concluindo que a interessada não possuía a totalidade dos créditos pleiteados em ressarcimento/compensação. Novos despachos decisórios foram emitidos com base no resultado dessa segunda diligência fiscal.*

*Os autos de infração em tela decorrem também dessa segunda diligência fiscal. A autoridade fiscal, além de concluir que não foi confirmada a totalidade dos créditos de PIS e Cofins, apurados na forma dos art. 3º da Lei nº 10.637/2001 e art. 3º da Lei nº 10.833/2003, respectivamente, concluiu ainda que haviam contribuições a recolher, decorrentes de operações no mercado interno, não deduzidas pelos respectivos créditos em determinados períodos, gerando os lançamentos de ofício sob análise.*

*Assim, tem-se que o presente processo faz parte de um conjunto de treze processos administrativos fiscais, conforme relacionado a seguir: [...] A autuação decorreu de glosas de créditos relativos a:*

1. Divergência entre os valores da linha "bens utilizados como insumos" e a soma dos CFOP 1.101 e 2.101;
2. Produtos adquiridos sob os CFOP 1.101 e 2.101 que não se caracterizam como insumos nos termos do artigo 66 da IN SRF nº 247/2002 e Parecer Normativo CST nº 65/1979;
3. Serviços utilizados como insumos adquiridos sob o CFOP 1933, exceto as descrições MANUTENCAO KTN, CENTRO DE CUSTO 2110, MANUTENCAO KTN CENTRO DE CUSTO 2140, MANUTENCAO KTN, CENTRO DE CUSTO 2150 e MANUTENCAO KTN CENTRO DE CUSTO 2300;
  - 3.1. No segundo, terceiro, quarto trimestres de 2007 e primeiro e segundo trimestre de 2008, quanto aos serviços do fornecedor KATOEN NATIE, constatou-se que não

são serviços empregados no processo produtivo, mas no ensaque e movimentação de produtos acabados;

4. Divergência entre os valores da linha "despesas de energia elétrica" e a soma dos CFOP 1.252 e 2.252, além de glosa de valores que não se referem a consumo de energia elétrica, mas a outros valores cobrados pelos fornecedores, a exemplo dos documentos fiscais com CFOP 1.933;

5. Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, por falta de apresentação de contratos dos fornecedores KATOEN NATIE DO BRASIL LTDA, OLNEI ROQUE MULLER DUNKER, RENOVA JEANS TINTURARIA E LAVANDERIA LTDA e RAZIM LOCACOES E COMERCIO LTDA, não sendo possível avaliar a adequação ao conceito de máquinas e equipamentos;

5.1. No segundo, terceiro, quarto trimestre de 2007 e primeiro e segundo trimestre de 2008, os serviços de aluguel do fornecedor KATOEN NATIE DO BRASIL LTDA referem-se a máquinas e equipamentos para ensaque e movimentação de produtos acabados, não sendo utilizados diretamente na fabricação;

6. Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, relativo ao contrato com LOCMAC COMERCIO E SERVICOS LTDA, por não ter a recorrente apresentado o arquivo de cadastro de bens previsto na IN SRF nº 86/2001 e ADE Cofis nº 15/2001, não sendo possível verificar se os bens locados já integraram o patrimônio do contribuinte;

6.1. No segundo, terceiro, quarto trimestre de 2007 e primeiro e segundo trimestre de 2008, despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, relativo ao contrato com LOCMAC COMERCIO E SERVICOS LTDA, por não ser utilizado diretamente no processo produtivo;

7. Divergência entre os valores da linha "Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda" com a soma dos CFOP 1.352 e 2.352;

7.1. No segundo, terceiro, quarto trimestre de 2007, primeiro e segundo trimestres de 2008 não foram localizados documentos fiscais com CFOP 1.933 e 2.933 relativos a serviços de armazenagem;

8. Valores que não podem ser classificados como Despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003;

9. Despesas de contraprestações de arrendamento mercantil, por falta de apresentação de informação detalhadas, contrato e comprovantes de pagamento;

10. Outras operações com direito a crédito, por falta de apresentação de informações detalhadas a respeito.

10.1. No segundo trimestre de 2007, outras operações com direito a crédito, relativas a créditos de materiais de manutenção apropriados desde dezembro de 2002, apropriados extemporaneamente em junho/2007, por não ser permitido a apropriação extemporânea, mas sim a utilização extemporânea;

10.2. No quarto trimestre de 2007 e primeiro e segundo trimestre de 2008, outras operações com direito a crédito, relativas à aquisição de materiais para manutenção;

11. Ajustes positivos de crédito, por falta de apresentação de informações detalhadas a respeito.

12. Bens importados utilizados como insumos, por não ter sido possível localizar os pagamentos do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, uma vez que a recorrente não identificou a Declaração de Importação (DI) correspondente aos documentos fiscais;

13. No segundo, terceiro, quarto trimestres de 2007 e primeiro e segundo trimestre de 2008, despesas com encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, por não ter sido apresentado o arquivo de cadastro de bens, conforme IN SRF nº 86/2001 e ADE Cofis nº 15/2001, bem como os demonstrativos mensais referentes aos encargos de depreciação e amortização;

14. No quarto trimestre de 2007, despesas com encargos de amortização de edificações e benfeitorias, por não ter sido apresentado o arquivo de cadastro de bens, conforme IN SRF nº 86/2001 e ADE Cofis nº 15/2001, bem como os demonstrativos mensais referentes aos encargos de depreciação e amortização.

A partir das glosas efetuadas, a fiscalização recompôs os saldos de créditos disponíveis a descontar, bem como os a compensar e ressarcir, resultando nos relatórios de diligência e despachos decisórios que fundamentaram tanto as glosas efetuadas nos processos de pedido de ressarcimento e declaração de compensação quanto nestes Autos de Infração.

Em impugnação, a recorrente alegou, em síntese:

1. A necessidade de reunião do presente processo com os processos administrativos onde constam os Despachos Decisórios referentes aos pedidos de ressarcimento de cada trimestre objeto da diligência fiscal;

2. A nulidade da autuação no que tange à glosa dos serviços utilizados como insumos, por falta de descrição detalhada dos serviços alvo da glosa;

3. A nulidade da autuação no que tange à glosa das despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, por não ter sido disponibilizados os elementos essenciais para a defesa;

4. A glosa decorrente da falta de apresentação de notas fiscais comprobatórias (divergência entre Dacon e CFOPs) não deve prosperar;

5. A divergência entre as notas fiscais dos bens utilizados como insumos adquiridos no mercado interno e o Dacon não deve prosperar, pois a recorrente utilizou os CFOP 1.124 e 2.124 na linha de bens e não na linha de serviços;

6. A fiscalização não considerou as despesas de armazenagem contabilizadas na conta contábil 03110476.04200;

7. A incorreta interpretação do conceito de insumo dada pelas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, devendo o creditamento ocorrer sobre os custos de produção e despesas necessárias.

8. De acordo com o Parecer Técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas, a imprescindibilidade dos produtos e serviços glosados, como água desmineralizada, água clarificada, vapor, água potável, cal hidratada, nitrogênio gasoso, tambor para subprodutos e resíduos, graxa, facas hague para granulador e material de embalagem, serviços de manutenção e conservação industrial, de inspeção de equipamentos e manutenção civil, de caldeiraria, de mecânica e de elétrica, de gerenciamento de empreendimentos e paradas, de tubulação, de pintura industrial, de isolamento térmico refratário antiácido, de limpeza industrial, de manutenção de equipamentos de laboratório, de tratamento de efluentes e análises físico-químicas de efluentes, de ensaio e movimentação de produtos acabados;

9. A glosa indevida das despesas com energia elétrica;

10. Da glosa indevida das despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos;

11. Da glosa indevida de créditos sobre encargos de amortização de edificações e benfeitorias e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, em razão da dificuldade de obtenção dos arquivos magnéticos requeridos devido ao processo de incorporação da IPIRANGA, bem como pela necessidade de a fiscalização ter buscado outros elementos para avaliar referidas despesas;

12. Da glosa indevida de créditos de PIS/Cofins Importação pago quando da importação de bens utilizados como insumos;

13. Da glosa indevida de créditos de outras operações com direito a crédito, relativas a materiais de manutenção e créditos apropriados extemporaneamente;

Quanto à glosa de parte das despesas de armazenagem e fretes sobre vendas, arguidas em preliminar de nulidade, a impugnante informou estar elaborando trabalho minucioso de identificação de cada uma das operações listadas nos demonstrativos.

Por fim, requer a realização de diligência para dirimir as controvérsias.

A Quarta Turma da DRJ em Salvador proferiu o Acórdão nº 15-33.237, julgando improcedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2008 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Somente geram créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da*

*empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.*

*Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas.*

#### **INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.**

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

#### **MATERIAL DE EMBALAGEM.**

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

#### **DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.**

*O crédito sobre gastos com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda somente podem se dar se o ônus for suportado pelo vendedor e desde que seja contratado para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes.*

#### **MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS.**

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

#### **DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA.**

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

#### **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.**

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2008 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.**

*Somente geram créditos da contribuição para o PIS as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e*

*quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.*

*Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos do PIS, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas.*

#### *INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.*

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

#### *MATERIAL DE EMBALAGEM.*

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

#### *DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.*

*O crédito sobre gastos com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda somente podem se dar se o ônus for suportado pelo vendedor e desde que seja contratado para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes.*

#### *MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS.*

*Não geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS apurada de forma não-cumulativa os gastos com aluguel de veículos, por falta de previsão legal, e nem os gastos com aluguel de máquinas e equipamentos que não sejam comprovadamente empregados na produção.*

#### *DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA.*

*Na apuração da Contribuição para o PIS não-cumulativa, podem ser descontados créditos das despesas e custos relativos à energia elétrica adquirida de pessoa jurídica domiciliada no país, não se incluindo aí os gastos com serviços de transmissão e distribuição de energia elétrica.*

#### *CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.*

*Na eventualidade de se apurar extemporaneamente crédito decorrente da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o PIS, os respectivos Dacon deverão ser retificados, respeitado o prazo*

*decadencial de cinco anos e atendidas as demais exigências da legislação de regência.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2008 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

*Incabível a argüição de nulidade do auto de infração, quando se verifica que foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.*

*COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. DILIGÊNCIA. ÔNUS DA PROVA.*

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

*Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.*

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reprisando a preliminar de julgamento em conjunto dos pedidos de ressarcimento e Auto de Infração e as alegações de mérito já deduzidas na impugnação, além de inovar em sede recursal quanto à alegação de erros cometidos pela fiscalização (e-fls. 8489 em diante).

Em 10/10/2014, requereu a distribuição deste processo à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção por conexão com os demais processos de pedidos de ressarcimento, reiterado na petição de 31/05/2016.

Em 27/11/2015, apresentou nova petição, juntando novo parecer técnico, reforçando as teses já desenvolvidas em recurso voluntário e pugnano pelo conhecimento de ofício da matéria atinente aos erros cometidos pela fiscalização.

O despacho proferido pelo Presidente da Terceira Seção de Julgamento de e-fl. 10.002 determinou a redistribuição do processo a este relator.

Na data de 21/08/2017, a recorrente protocolou petição de desistência parcial (e-fl. 10.007 em diante), tendo os autos sido remetidos à unidade preparadora, a qual promoveu a apartação dos autos, transferindo os débitos para o processo 13502.720536/2018-73 e devolvendo os autos para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Inicialmente, passa-se à análise do pedido de reunião deste processo com os demais PAF's relativos aos pedidos de ressarcimento do período dos quatro trimestres de 2007

e dos dois primeiros trimestres de 2008. Destaca-se que o presente processo decorreu da análise dos pedidos de ressarcimento e foi fundamentado nos relatórios fiscais produzidos naqueles processos. Não há dúvida sobre a conexão entre este e os demais processos, a teor do inciso I<sup>1</sup> do §1º do artigo 6º do Anexo II do RICARF.

Entretanto, não há necessidade de reunião para julgamento simultâneo, uma vez que este processo contempla todas as glosas efetuadas, devendo sua decisão ser aplicada aos demais, o que foi providenciado em relação à parte dos demais processos que estão sobrestados aguardando este julgamento. Já em relação aos processos 11080.921352/2011-35, 11080.921356/2011-13, 11080.921358/2011-11, 11080.921360/2011-81, 11080.921361/2011-26, foram requeridas suas distribuições a este relator.

Saliento, ainda, que a recorrente desistiu integralmente do recurso voluntário quanto à glosa dos encargos de depreciação de bens do imobilizado - infração 13 do relatório - do quarto trimestre de 2007 e segundo trimestre de 2008 (e-fls. 1583, 2076 e 10.007) e encargos de amortização de edificações e benfeitorias - infração 14 do relatório - relativas ao quarto trimestre (e-fl. 1583 e 10.007), bem como desistiu parcialmente da glosa de divergência entre os valores da linha "Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda" com a soma dos CFOP 1.352 e 2.352 - infração 7 do relatório.

Antes de adentrar o mérito, a recorrente arguiu algumas preliminares de nulidade, que passo a abordar.

Concernente à glosa por não subsunção à definição de armazenagem ou frete em operações de venda de que tratou o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a recorrente pugnou, inicialmente, pela nulidade da autuação, em razão de a fiscalização não ter fundamentado a referida glosa.

Verifica-se nos relatórios que fundamentaram os despachos decisórios que a fiscalização efetuou a glosa por não se caracterizar armazenagem e frete em operações de venda, elencando em planilha todas as notas fiscais com as informações de mês, CFOP, CNPJ do fornecedor, data de emissão, número da nota fiscal, a descrição da mercadoria, a descrição complementar e o valor da nota.

Percebe-se que as descrições não são relativas a serviços de armazenagem e frete em operação de venda, conforme entendimento da fiscalização, pois, por amostragem, identificam-se descrições como "material de manutenção", "uniforme", "fretes manutenção", "manutenção KTN", além de inúmeras descrições de produtos, o que não permite inferir que tais notas sejam relativas a fretes em operações de venda.

Já a recorrente alega que não se creditou das notas fiscais elencadas pela fiscalização como glosadas, mas sim das notas fiscais constantes das planilhas do doc 5 do

---

<sup>1</sup> Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

recurso voluntário que se refere às notas fiscais da conta 03110476.04200, a ser analisada adiante.

Deflui-se, primeiro, que a alegação de nulidade não deve prosperar, pois a própria recorrente conseguiu identificar que não se creditou de tais notas, o que corrobora o entendimento da fiscalização de que tais notas não poderiam gerar créditos da contribuição como armazenagem ou frete em operação de venda.

Afasta-se, portanto, a preliminar argüida.

Também, preliminarmente, alegou a nulidade do despacho decisório relativamente à glosa dos serviços utilizados como insumo, em razão de que a autoridade fiscal glosou serviços classificados no CFOP 1.933 sob o simplório e lacônico argumento de que os mesmos não se enquadravam no conceito de insumos, excetos os referentes a MANUTENÇÃO KTN CENTRO DE CUSTO 2110, MANUTENÇÃO KTN CENTRO DE CUSTO 2140, MANUTENÇÃO KTN CENTRO DE CUSTO 2150 e MANUTENÇÃO KTN CENTRO DE CUSTO 2300.

A recorrente continuou sua defesa, argumentando que o procedimento inviabilizou o direito de defesa, por o despacho decisório não ter identificado o suporte fático-documental que teria amparado a glosa.

Para esclarecer como ocorreram as glosas, transcreve-se a descrição contida no Relatório de Diligência Fiscal do 1º trimestre de 2007A:

*“A análise dos arquivos de documentos fiscais de entrada evidenciou que a rubrica da Dacon “Serviços Utilizados como Insumos Adquiridos no Mercado Interno” é composta pelos itens dos documentos fiscais com CFOP 1.124, 2.124 e 1.933.*

*Os serviços de industrialização identificados nos documentos fiscais, CFOP 1.124 e 2.124, atendem ao conceito de insumo explicitado pelo § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, e pelo Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 65, de 30 de outubro de 1979.*

*No entanto somente os serviços de CFOP 1.933 com as descrições MANUTENCAO KTN CENTRO DE CUSTO 2110, MANUTENCAO KTN CENTRO DE CUSTO 2140, MANUTENCAO KTN CENTRO DE CUSTO 2150 e MANUTENCAO KTN CENTRO DE CUSTO 2300 identificados nas folhas 247/249 atendem àquele conceito de insumo.*

*A tabela 4 identifica os valores que devem ser glosados da base de cálculo dos créditos a descontar relativos aos itens dos documentos fiscais por não se caracterizarem como serviços utilizados como insumos para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.”*

Pela descrição, compreende-se que a glosa referiu-se a todos os itens de serviço referentes ao CFOP 1.933, exceto os relativos às descrições acima e relacionados na planilha mencionada. A fiscalização elencou todas as notas fiscais que consistiam em aquisições que não se subsumiam à definição de insumo, adotada pela RFB.

A recorrente dispõe de todas notas fiscais e arquivos digitais relativos às glosas, posto que foi sobre tais documentos que a autoridade fiscal emitiu seu juízo de valor. A autoridade fiscal, ao referir-se às IN SRF 247/2002 e 404/2004, obviamente entendeu que os demais serviços, além dos considerados acima, não atendiam ao conceito da instrução normativa, especialmente a ação direta sobre os bens produzidos destinados à venda.

Constata-se, de fato, que a recorrente discriminou em sua defesa os serviços que entendia passíveis de creditamento como manutenção e conservação industrial, inspeção de equipamentos e manutenção civil, serviços de caldeiraria, de mecânica e de elétrica, gerenciamento de empreendimentos e paradas, serviços de tubulação, pintura industrial, isolamento térmico refratário antiácido, limpeza industrial, manutenção de equipamentos de laboratório, serviços de tratamento de efluentes e análises físico-químicas de efluentes, serviços de ensaue e movimentação de produtos acabados.

Pontue-se que somente admitir-se-ia a alegação de nulidade por cerceamento de defesa se ficasse caracterizado óbice quanto ao entendimento da autuação que impedisse o exercício do direito de defesa, fato não verificado diante dos argumentos apresentados tanto na manifestação de inconformidade quanto no recurso voluntário. Ademais, salienta-se que a fase litigiosa do processo administrativo, na qual se garantem o contraditório e a ampla defesa, se inicia com a impugnação ao Auto de Infração, a qual foi apresentada com robustez.

Afasta-se, portanto, a preliminar argüida.

No mérito, entendo que o julgamento deva ser convertido em diligência, para novos esclarecimentos quanto aos seguintes pontos. Antes, contudo, exponho o conceito de insumo para a legislação da não-cumulatividade das contribuições, que deverá pautar os esclarecimentos a serem feitos.

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, cujas atuais redações seguem abaixo:

*Lei nº 10.637/2002:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

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

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda,*

*inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*Lei nº 10.833/2003:*

*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)*

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

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

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

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

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

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

A regulamentação da definição de insumo foi dada 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:

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

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

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

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

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

*[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

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

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

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, 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.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, 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.

"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 O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:*

*"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.*

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

*No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).*

*Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).*

*Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*

*Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos*

*de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

*Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.*

*Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."*

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

*43. 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.*

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:"

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas 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.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa, conforme defendido pela recorrente (e-fl. 8433) Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou do entendimento que vinha sendo adotado por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Passo aos pontos da diligência.

**Da glosa decorrente da divergência entre os totais informados no DACON e os valores escriturados nos CFOPs - bens utilizados em insumos**

A autoridade fiscal glosou valores da linha 2 das fichas 06A e 16A do Dacon - bens utilizados como insumos - pelo fato de o somatório das notas fiscais apresentadas em arquivo para os CFOP's 1.101 e 2.101 (compras para industrialização) ser inferior ao valor informado no DACON.

Por sua vez, a recorrente alega que parte da diferença refere-se à inclusão indevida na linha 02 do somatório dos valores de CFOP's 1.124 e 2.124 (industrialização efetuada por outra empresa) e que este valor não havia sido considerado na linha 03 (serviços utilizados como insumos), inserindo nesta linha apenas os valores referentes ao CFOP 1.933 (aquisição de serviço tributado pelo ISSQN), que não dissessem respeito a aluguéis, armazenagem, e transmissão de energia, visto que estas foram alocadas em outras linhas específicas do Dacon.

Os CFOP 1.124 e 2.124 possuem a seguinte descrição, podendo serem, em princípio, considerados tanto na linha de bens quanto na linha de serviços utilizados como insumos:

*"Classificam-se neste código as entradas de mercadorias industrializadas por terceiros, compreendendo os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial. Quando a industrialização efetuada se referir a bens do ativo imobilizado ou de mercadorias para uso ou consumo do estabelecimento encomendante, a entrada deverá ser classificada nos códigos 1.551 - Compra de bem para o ativo imobilizado ou 1.556 - Compra de material para uso ou consumo."*

Analisando um dos relatórios como exemplo, verifica-se que, de fato, a autoridade fiscal considerou todos os CFOP 1.124 e 2.124, passíveis de creditamento. Transcreve-se o excerto da e-fl. 442:

*"A análise dos arquivos de documentos fiscais de entrada evidenciou que a rubrica da Dacon "Bens Utilizados como Insumos Adquiridos no Mercado Interno" é composta pelos itens dos documentos fiscais com CFOP 1.101 e 2.101, conforme extrato de folha 234. A soma destes valores não confirma os valores informados na Dacon referentes a janeiro, fevereiro e março de 2007. A tabela 2 identifica os valores que devem ser glosados da base de cálculo dos créditos a descontar [...] A análise dos arquivos de documentos fiscais de entrada evidenciou que a rubrica da Dacon "Serviços Utilizados como Insumos Adquiridos no Mercado Interno" é composta pelos itens dos documentos fiscais com CFOP 1.124, 2.124 e 1.933."*

*Os serviços de industrialização identificados nos documentos fiscais, CFOP 1.124 e 2.124, atendem ao conceito de insumo explicitado pelo art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, e pelo Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 65, de 30 de outubro de 1979. No entanto somente os serviços de CFOP 1.933*

*com as descrições MANUTENCAO KTN CENTRO DE CUSTO 2110, MANUTENCAO KTN CENTRO DE CUSTO 2140, MANUTENCAO KTN CENTRO DE CUSTO 2150 e MANUTENCAO KTN CENTRO DE CUSTO 2300 identificados nas folhas 247/249 atendem àquele conceito de insumo."*

Verifica-se, assim, que a fiscalização considerou a totalidade dos CFOP's 1.101 e 2.101 para creditamento na linha 2, a totalidade dos CFOP's 1.124 e 2.124 na linha 3 e parte do CFOP 1.933, de acordo com a natureza do serviço adquirido.

A recorrente traz uma planilha em que imputa os CFOP 1.124 e 2.124 à glosa de bens utilizados como insumos. Porém, ao verificar o valor considerado pela fiscalização em relação ao segundo trimestre de 2008, constata-se que o valor exato de R\$ 573.770,86, informado no recurso voluntário, foi considerado pela fiscalização na planilha "SERVIÇOS INSUMOS", e-fls. 1979, e no relatório de diligência, e-fls. 2074, sendo improcedente, assim, a alegação, já que ao se imputar tais créditos à linha 2, automaticamente, tais valores representariam glosas adicionais na linha 3. A mesma situação incorreu quanto aos valores informados pela recorrente no recurso voluntário relativos aos meses de outubro e dezembro/2007.

Assim, para se considerar os CFOP's de 1.124 e 2.124 na linha de bens utilizados como insumos, como deseja a recorrente, seria necessário sua desconsideração no cálculo da linha 3 - serviços utilizados como insumos - conforme considerado pela fiscalização.

Ocorre que em todos os meses houve glosa de créditos de serviços utilizados como insumo, mesmo considerando os CFOPs 1.124 e 2.124. Assim, o deslocamento dos CFOPs para a linha de bens utilizados como insumos aumentaria a glosa de serviços utilizados como insumos.

A recorrente peticionou em 30/11/2015, juntando Parecer Técnico de auditoria independente, no qual foram utilizados na composição da linha 2 - bens utilizados como insumos, as notas fiscais de entrada de CFOPs 1.101, 1.201, 1.124 e 2.124, indicando que as notas fiscais foram superiores ao DACON em seis meses, totalizando R\$ 521.067,06, enquanto nos demais, os créditos do DACON superaram as notas fiscais em R\$ 4.615.048,45, reconhecendo o Parecer este valor como um aproveitamento indevido.

Todavia, os cálculos do Parecer não levaram em conta os créditos da linha 3 - serviços utilizados como insumos, linha esta na qual a fiscalização considerou as notas fiscais de CFOPs 1.124 e 2.124. Saliento que tais CFOPs podem ser considerados em ambas as linhas, pois podem se referir a bens ou serviços, a depender de cada nota fiscal. Não houve, por parte da recorrente, a demonstração de que todas estas notas se referissem a bens.

Não havendo demonstração de quais notas se referem a bens, quais se referem a serviços, caberia à recorrente demonstrar que a soma das duas linhas preenchidas correspondem aos CFOPs 1.101, 2.101, 1.124, 2.124 e 1.933, à exceção do CFOP 1933, cuja descrição não foi considerada pela fiscalização em razão da definição de insumos, e não apenas alegar que se referem à linha de bens, quando a fiscalização notoriamente os considerou na linha de serviços. Porém, este relator não conseguiu localizar nas milhares de folhas dos autos tal demonstrativo.

Assim, o colegiado entendeu pela conversão do julgamento em diligência para que a recorrente demonstre e comprove que as notas fiscais de CFOPs 1.124 e 2.124, adicionadas às notas fiscais de CFOPs 1.101, 2.101 e 1.933 (excetuando aquelas que a própria recorrente considerou em outras linhas do DACON) são superiores ao somatório dos créditos tomados nas linhas 2 - bens utilizados como insumos e 3 - serviços utilizados como insumos, do DACON.

Quanto à glosa dos CFOP 1933, a recorrente afirmou que a linha 3 foi composto por tais valores líquidos dos serviços de aluguéis, armazenagem e transmissão de energia elétrica e que estes valores são superiores, em grande parte do período autuado, os montantes informados em DACON.

Primeiro, esclareço que a glosa do CFOP 1933 não se deu em razão de divergência entre os montantes a este título e os montantes do Dacon, mas sim da não conformação da descrição dos serviços com a definição de insumos das instruções normativas da RFB.

A recorrente pugna pelo reconhecimento das notas fiscais de serviços com CFOP 1.933, contidas no doc. 08 da impugnação (e-fls. 2933/3026), mencionado na peça recursal. Porém, o doc. 08 da impugnação não traz elementos para avaliar a natureza dos serviços, que foi a razão da glosa.

Entretanto, dado o julgamento do conceito de insumos no REsp 1.221.170/PR, converto o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal intime a recorrente a descrever a aplicação dos serviços que considera terem composto a linha 03 do Dacon, devendo a autoridade fiscal certificar as alegações sob a ótica documental, justificando as inconformidades apuradas, especialmente quanto aos serviços que entende não se amoldarem ao novo conceito de insumos trazido no REsp 1.221.170/PR.

Ressalta-se que as notas fiscais já utilizadas em outras linhas do DACON não poderão, por óbvio, fazerem parte de tal demonstrativo, como as de serviços de aluguéis, armazenagem e transmissão de energia elétrica, conforme afirmação da própria recorrente.

#### **Da glosa decorrente da divergência entre os totais informados no DACON e os valores escriturados nos cfop's - despesas de armazenagem e frete nas operações de venda**

Relativamente a este item, há duas naturezas de glosas efetuadas: a primeira relativa à diferença entre os valores declarados nos Dacon's e valores das notas fiscais de CFOP's 1.352 e 2.352 – tabela 7 do Relatório de Diligência Fiscal; a segunda refere-se a itens dos CFOP's 1.352 e 2.352, para os quais a autoridade fiscal entendeu não se subsumirem à hipótese do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

A recorrente alegou que a autoridade fiscal desconsiderou as despesas de armazenagem registradas na conta contábil 03110476.04200, além de informar que o valor do somatório das notas fiscais CFOP 1.352 e 2.352 - “aquisição de transporte por estabelecimento industrial” - extraídos dos Livros Registro de Entradas e Razão Contábil não autorizam as divergências apontadas pela fiscalização.

Juntou ainda o Parecer Técnico em 30/11/2015, o qual afirma que mais de 60% do crédito glosado refere-se à VIAÇÃO MONTENEGRO S/A e se trata de transporte de

peças em ônibus e micro-ônibus e os demais documentos se referem à CRTTC, com transporte de produtos.

São duas as questões em litígio, aparentemente: a desconsideração dos valores escriturados na conta contábil totalizam 03110476.04200 e a existência de divergência entre o valor dos CFOPs 1.352 e 2.352 considerados pela recorrente na base de créditos e o valor do somatório dos CFOPs 1.352 e 2.352 considerados pela fiscalização.

Quanto ao somatório dos CFOPs 1.352 e 2.352, item 3,2,3, a recorrente informa que logrou demonstrar as diferenças entre os valores considerados pela fiscalização e os constantes no Livro Registro de Entradas (doc. 7 da impugnação). Contudo, este relator não conseguiu localizar o demonstrativo no qual a recorrente especifica as notas não consideradas pela fiscalização, ao passo que a fiscalização elencou, nota a nota, as glosas dos CFOPs 1.352 e 2.352, nos arquivos "DOCUMENTOS FISCAIS FRETE NÃO OPERAÇÃO VENDA".

Neste ponto, embora não tenha sido a posição original deste relator, o colegiado entendeu por oportunizar à recorrente a possibilidade de demonstração e comprovação da divergência entre o somatório dos CFOPs 1.352 e 2.352 considerado pela fiscalização e o considerado pela recorrente, devendo a recorrente explicitar quais notas fiscais de CFOP 1.352 e 2.352 não foram consideradas no somatório.

Concernente à conta 03110476.04200, A DRJ afirmou, a partir da análise das notas fiscais juntados aos autos pela recorrente em sua manifestação de inconformidade, que *“As notas/faturas apresentadas que compõe a tal conta contábil 03110476.04200 não se referem, como apontado, a armazenagem nas operações de venda, possuindo descrições de serviços como “armazenagem entrada”, “armazenagem estoque”, “armazenagem e movimentação de mercadoria em nosso depósito” e “transporte intramunicipal”.*

Por seu turno, a recorrente esclareceu que todas as despesas contabilizadas na conta contábil nº 03110476.04200 intituladas pela fiscalização nos termos acima, são necessárias e referem-se a pagamentos feitos a pessoas jurídicas domiciliadas no país, para fins de **guarda e armazenamento dos produtos acabados**, que são transferidos as unidades industriais para armazéns/centros de distribuição espalhados por todo o Brasil, para posterior venda.

Continua defendendo que tais operações precedem futuras transações com terceiros, não se configurando operações isoladas, mas sim etapas do percurso que os produtos percorrerão até a chegada aos destinatários finais. Assim, não apenas os fretes dos armazéns e centros aos distribuidores aos adquirentes confeririam crédito na operação de venda, mas também as despesas de armazenagem e frete dos produtos acabados até os centros distribuidores.

Argumenta que a expressão “operação de venda” não se restringe à venda ao consumidor final, mas às despesas vinculadas à atividade de venda, uma vez que o intuito do legislador foi beneficiar tal operação, independentemente da logística adotada para sua realização.

Neste ponto, a lide restringe-se ao conceito de operação de venda, ou seja, se o dispositivo legal refere-se à operação de venda assim entendida como o negócio jurídico de compra e venda ou se concernente à atividade operacional da pessoa jurídica a viabilizar a atividade comercial.

A Lei nº 10.833, de 2003 assim dispôs em seu artigo 3º:

*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)*

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

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

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

...

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

A redação do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 é ambígua e dá margem a mais de uma interpretação:

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

Pode-se interpretar que tanto armazenagem como frete se refiram a operações de venda, nos casos de que tratam os incisos I e II e apenas quando o ônus for suportado pelo vendedor, o que, necessariamente, está ligado à operação de venda, pois não faria qualquer sentido esta expressão se vincular a despesas operacionais desvinculadas do negócio jurídico de compra e venda. Talvez, para que esta interpretação ficasse mais clara, poderia a expressão "na operação de venda" vir entre vírgulas.

Por outro lado, pode-se entender que despesas de armazenagem são genéricas e a operação de venda se refira apenas a frete e as expressões "nos casos dos incisos I e II" e "cujo ônus for suportado pelo vendedor" também se vincularia à operação de venda e, conseqüentemente, a frete. Ocorre que a vírgula colocada após a palavra "venda", nesta situação, seria desnecessária, pois "nos casos dos incisos I e II" funcionaria como aposto restritivo ligado a venda. A inserção desta vírgula denotaria que "nos casos dos incisos I e II" poderia se referir a ambas situações: armazenagem e frete.

Esta última hipótese parece ter sido a adotada pela RFB, ou seja, considerar "na operação de venda" restrita a frete e a expressão "nos casos dos incisos I e II" aplicável a ambas. A Solução de Divergência nº 2/2017 concluiu, em relação a esta matéria, que:

*É permitida a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep em relação à armazenagem de mercadorias (bens disponíveis para venda):*

*a) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica; ou b) adquiridas para revenda, exceto em relação à armazenagem de:*

*b.1) mercadorias em relação às quais a contribuição tenha sido exigida anteriormente em razão de substituição tributária;*

*b.2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica da contribuição, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquira para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos; e b.3) álcool, inclusive para fins carburantes, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool, inclusive para fins carburantes, o adquira para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, inciso IX e art. 15, inciso II; Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 24; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 5º, §§ 13 a 16.*

Em seus fundamentos, dispôs que:

*9. Conforme se observa, o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, alberga duas modalidades distintas de creditamento no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quais sejam: a) sobre dispêndios com armazenagem; e b) sobre dispêndios com frete na operação de venda. Conquanto a divergência interpretativa refira-se apenas à modalidade de creditamento relativa aos dispêndios com frete na operação de venda, cumpre analisar as regras aplicáveis às duas modalidades de creditamento porque a interpretação do inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é aplicável a ambas.*

*10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.*

*11. E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do caput do citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, nada mais plausível que considerar que ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, a Lei mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento da*

*Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Consequentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*12. Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelos incisos I e II do caput do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*13. Por didático, transcrevem-se os dispositivos referenciados:*

*Lei nº 10.833, de 2003:*

*[...] 17.1. Perceba-se que a conjugação da primeira parte do inciso IX (“armazenagem de mercadoria”) com o inciso II (“bens ... utilizados como insumo .... na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”) do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (item i.1), demanda interpretação. Considerando que a primeira parte do inciso IX do caput do art. 3º menciona armazenagem de “mercadoria”, pressupõe, pela significação consagrada do termo “mercadoria” (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação. Daí porque a remissão ao inciso II do caput do art. 3º alcança apenas a “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, ou seja, apenas as “mercadorias” acabadas produzidas pela própria pessoa jurídica que suporta os ônus da armazenagem.*

*ii) permite creditamento em relação ao frete suportado pelo vendedor na operação de venda de produtos (inciso IX, segunda parte):*

*ii.1) produzidos ou fabricados pela pessoa jurídica (inciso II); ou ii.2) adquiridos para revenda, exceto em relação às vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 (inciso I). (grifos não originais).*

Não obstante a interpretação dada acima, entendo que as despesas de armazenagem estão ligadas, assim como o frete, às operações de venda, pois a inserção da expressão especificativa "nos casos dos incisos I e II" entre vírgulas aparenta referir-se às duas situações de creditamento e sua inserção entre as duas expressões "operação de venda" e "cujo ônus for suportado pelo vendedor" indica, na realidade, tratar-se de uma única expressão "na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, cujo ônus for suportado pelo vendedor". E esta expressão deveria ser aplicada tanto a despesas quanto a frete, indicando que o inciso, como um todo, refere-se a despesas relacionadas com a operação de venda.

Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 3201-002.592, de 28/03/2017:

*CRÉDITO. SERVIÇOS DIVERSOS RELACIONADOS A IMPORTAÇÃO.*

*Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que componham a base de cálculo das aquisições do exterior que, prevista em lei, gera crédito, não se reconhece o direito em relação a serviços de importação, como despachantes aduaneiros, taxas e*

*despesas conexas, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas inerentes às operações de importação de mercadorias. O mesmo se aplica às despesas com frete e armazenagem que não compuseram a base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação.*

**PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE FRETES E SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM.**

*Para que se admita o crédito relativo à operações no mercado interno, é necessária a demonstração de que o ônus do frete e da armazenagem na operação de venda tenha sido efetivamente assumido pela vendedora.*

Ressalta-se que esta interpretação foi abordada de forma incidental pela RFB na Solução de Divergência nº 2/2011, que embora tratando de fretes de produtos acabados e em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, trouxe o seguinte excerto:

*10. Com o advento da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que criou o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o legislador, além de permitir a apuração de créditos calculados sobre o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, passou a admitir também o aproveitamento de créditos sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, **na operação de venda**, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece em seu art. 3º, **caput**, e incisos I, II e IX, que assim dispõem:*

Tal abordagem foi confirmada na Solução de Consulta Cosit nº 226/2014, tratando também de fretes sobre produtos acabados e em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, reforçando os dizeres da Solução de Divergência nº 2/2011.

Porém, com a edição da Solução de Divergência nº 2/2017, restou superado o entendimento restrito de que ambas despesas se referem a operações de venda, ressalvando não ser esta a posição deste relator.

Constata-se, assim, que a interpretação dada pela RFB é mais benéfica e admite o creditamento sobre despesas de armazenagem antes da operação de venda, conforme as condições expostas na Solução de Divergência Cosit nº 2/2017, o que levaria a eventual provimento do recurso voluntário, mesmo contrário ao entendimento deste relator, uma vez que a autoridade fiscal é vinculada aos atos normativos expedidos pela RFB, a teor do artigo 9º da IN RFB nº 1.396/2013.

*Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)*

Já em relação à expressão "quando o ônus for suportado pelo vendedor", entendo que a especificidade da expressão indica que o inciso trata do negócio jurídico de compra e venda de mercadoria, posto que não faria sentido a restrição para as despesas operacionais de logística interna que, certamente, são suportadas pela pessoa jurídica, não havendo que se cogitar de ônus a ser suportado por um comprador, quando inexistente a compra, nem quando se refere a operações de logística interna.

No caso concreto, o acórdão recorrido assim afirmou:

*"Esse não é o caso, entretanto, das despesas relacionadas na citada conta contábil 03110476.04200, visto tratar-se de armazenagem de estoque, movimentação de mercadoria em depósito ou frete entre estabelecimentos industriais em etapas intermediárias do processo fabril."*

Já a recorrente afirma que as despesas em comento referem-se a despesas operacionais de armazenamento e transferência de produtos acabados em etapa anterior à comercialização (e-fl. 8367). Já à e-fl. 8460 informa que as notas fiscais se referem a armazenagem entrada e armazenagem estoque, relativos a produtos acabados, inspeção de bags, relativo a serviços de conservação de produtos acabados, custo fixo mês, relativo ao valor mínimo pago pela movimentação de produtos, custo extra mês, relativo aos serviços que ultrapassam o mínimo estipulado em contrato e transporte intramunicipal, relativo à mercadorias vendidas até a clientela, armazéns e centros de distribuição de logística interna e transferência entre estabelecimento de produtos em elaboração.

Nos termos da Solução de Consulta nº 2/2017, a armazenagem de produtos acabados gera crédito da contribuição, assim como a armazenagem de matéria-prima e semi-elaborados que consistem em insumos utilizados na produção. Destarte, as despesas de armazenagem contidas na conta 03110476.04200 devem gerar créditos das contribuições.

Por outro lado, os fretes de produtos acabados, decorrentes de logística interna, não podem gerar créditos da contribuição, pois não são insumos, uma vez incorridos após o processo produtivo e nem são incorridos em operações de vendas, posto que os fretes ocorreram anteriores às vendas efetuadas.

No mesmo sentido da impossibilidade de creditamento, citam-se os seguintes acórdãos:

*Acórdão nº 2201-00.081, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento:*

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. FRETE PARA ESTABELECIMENTO DA CONTRIBUINTE. O frete de mercadorias acabadas para armazenamento em estabelecimento da contribuinte não dá direito a créditos de COFINS por falta de previsão legal nesse sentido.*

*Acórdão nº 3803-003.595, proferido pela Terceira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento:*

*INSUMOS ALCANCE FRETE DE TRANSFERÊNCIA. PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE 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 realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados do PIS devido.*

Destaca-se o excerto abaixo deste acórdão:

*“Destaco que o frete empregado pela empresa é de produto acabado para estabelecimento da mesma empresa, ou seja, de mero procedimento interno de logística que constitui despesa operacional, entretanto, não passível de ser utilizada para creditamento da contribuição para o PIS/PASEP no regime da não cumulatividade, por absoluta falta de previsão legal.”*

Salienta-se que esta turma, também assim se posicionou, conforme Acórdão nº 3302-002.464:

*CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.*

*As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados não geram direito a crédito da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.*

Por sua vez, também geram créditos o transporte entre estabelecimentos de produtos em elaboração, por se tratar de insumo nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 e o transporte intramunicipal para a clientela, que, aparentemente, trata-se de frete em operação de venda.

Porém, em razão de tais documentos não terem sido apreciados pela fiscalização, segundo a recorrente, converto o julgamento em diligência, para que:

1. A fiscalização intime a recorrente a especificar/comprovar quais notas fiscais de CFOPs 1.352 e 2.352 não foram consideradas pela fiscalização, devendo esta certificar a possibilidade de creditamento, em razão das premissas adotadas acima, discriminando as notas fiscais que entende não comprovarem o creditamento;

2. A fiscalização esclareça se as notas fiscais da conta 03110476.04200 foram consideradas ou não para creditamento e, caso não tenham sido, intimar a recorrente a especificar/comprovar com documentação hábil e idônea as notas fiscais relativas a armazenagem de produtos acabados, matéria-prima e produtos semi-elaborados, transporte entre estabelecimentos de produtos em elaboração, a natureza do transporte intramunicipal para a clientela, bem como esclarecer qual o itinerário do transporte de pessoas realizados pela VIAÇÃO MONTENEGRO, se se trata de transporte entre estabelecimentos da administração, fabril etc ou se o transporte é relativo ao deslocamento entre empresa e residência, enfim, esclarecer qual a natureza deste serviço de transporte.

#### **Da glosa dos créditos de bens utilizados como insumos importados**

A autoridade fiscal efetuou a glosa pelo fato de o arquivo digital relativo às informações de importação não vincular as notas fiscais ao número das DI e, assim, identificar

os pagamentos efetuados na importação, condição necessária para o creditamento na importação de acordo com o §1º do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)*

*[...]§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.*

A recorrente, por sua vez, juntou na impugnação planilha com a relação das notas fiscais vinculadas às Declarações de Importação e os respectivos DARF's de recolhimento. Em recurso voluntário, juntou as notas fiscais de entrada de mercado externo que provariam o direito ao creditamento, totalizando 119 páginas, com diferentes CFOP's (3.101, 3.556, 3.127, por exemplo), em razão da especificação do produto importado e CFOPs.

Juntou, ainda, em 30/11/2015, Parecer Técnico de auditoria independente, no qual afirma que os documentos fiscais e a memória de cálculo permitem comprovar a maior parte do crédito, à exceção de R\$ 62.060,15 em novembro/2007 e R\$ 110.2221,71, relativos a abril, maio e junho/2008.

Dada a entrega de vários documentos que podem comprovar o crédito alegado e, em homenagem ao princípio da verdade material, deve a autoridade fiscal se pronunciar sobre tais documentos, verificando a vinculação dos recolhimentos às notas fiscais apresentadas, bem como verificando a natureza dos itens, sua finalidade e utilização, com fins à sua subsunção ao conceito de insumos.

Para tanto, cabe à autoridade fiscal decidir sobre a necessidade de re-intimação dos arquivos digitais com a inserção dos números das DIs, ressaltando que a recorrente é sujeita à apresentação dos arquivos digitais nos termos do artigo 11<sup>2</sup> da Lei nº 8.218, de 1991,

---

<sup>2</sup> Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. . ( Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001 ) ( Vide MP nº 303, de 2006 )

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. ( Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001 )

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. ( Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001 )

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. ( Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001 )

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. ( Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001 )

normatizado pela IN SRF 86<sup>3</sup>, de 2001, e de acordo com as especificações técnicas do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 2001, devendo apresentá-los, se porventura intimada, sob pena de se considerar improcedente a alegação, conforme artigo 40<sup>4</sup> da Lei nº 9.784, de 1999 e artigo 24<sup>5</sup> da IN SRF nº 600, de 2005.

Diante do exposto, voto para converter o julgamento em diligência para que:

1. A recorrente demonstre e comprove que as notas fiscais de CFOPs 1.124 e 2.124, adicionadas às notas fiscais de CFOPs 1.101, 2.101 e 1.933 (excetuando aquelas que a própria recorrente considerou em outras linhas do DICON) são superiores ao somatório dos créditos tomados nas linhas 2 - bens utilizados como insumos e 3 - serviços utilizados como insumos, do DICON;

2. A recorrente descreva a aplicação dos serviços que considera terem composto a linha 03 do DICON, devendo a autoridade fiscal certificar as alegações sob a ótica documental, justificando as inconformidades apuradas, bem como identificar os serviços que entende não se amoldarem ao novo conceito de insumos trazido no REsp 1.221.170/PR;

3. A recorrente demonstre e comprove a divergência entre o somatório dos CFOPs 1.352 e 2.352 considerado pela fiscalização e o considerado pela recorrente, devendo a recorrente explicitar quais notas fiscais de CFOP 1.352 e 2.352 não foram consideradas no somatório e, caso haja notas não consideradas, identificar a natureza do transporte das referidas notas;

---

<sup>3</sup> Art. 1º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

Parágrafo único. As empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo.

Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

Art. 3º Incumbe ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata o art. 2º.

§ 1º Os arquivos digitais referentes a períodos anteriores a 1º de janeiro de 2002 poderão, por opção da pessoa jurídica, ser apresentados na forma estabelecida no caput.

§ 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

§ 3º Fica a critério da pessoa jurídica a opção pela forma de armazenamento das informações

<sup>4</sup> Art. 40. Quando dados, atuações ou documentos solicitados ao interessado forem necessários à apreciação de pedido formulado, o não atendimento no prazo fixado pela Administração para a respectiva apresentação implicará arquivamento do processo.

<sup>5</sup> Art. 24. A autoridade da SRF competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos da pessoa jurídica a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

5. A fiscalização esclareça se as notas fiscais da conta 03110476.04200 foram consideradas ou não para fins de creditamento e, caso não tenham sido, intimar a recorrente a especificar/comprovar com documentação hábil e idônea as notas fiscais relativas a armazenagem de produtos acabados, matéria-prima e produtos semi-elaborados, transporte entre estabelecimentos de produtos em elaboração e a natureza do transporte intramunicipal para a clientela, bem como esclarecer qual o itinerário do transporte de pessoas realizados pela VIAÇÃO MONTENEGRO, se se trata de transporte entre estabelecimentos da administração, fabril etc ou se o transporte é relativo ao deslocamento entre empresa e residência, enfim, esclarecer qual a natureza deste serviço de transporte;

6. A autoridade fiscal se pronuncie sobre os documentos juntados pela recorrente para comprovação dos créditos de importação, verificando a vinculação dos recolhimentos às notas fiscais apresentadas, bem como verificando a natureza dos itens, sua finalidade e utilização, com fins à sua subsunção ao conceito de insumos, fazendo as intimações que julgar necessárias, inclusive quanto aos arquivos digitais de importação.

Destaca-se que cabe à autoridade fiscal, a elaboração das intimações que considerar necessárias, devendo, ao final, elaborar relatório fiscal, facultando o prazo de trinta dias para manifestação da recorrente, nos termos do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède