



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.720745/2017-36
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.317 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de novembro de 2021
Assunto PIS COFINS INSUMOS. ATIVO IMOBILIZADO
Recorrente OXITENO NORDESTE S A INDUSTRIA E COMERCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento do PIS e da COFINS não cumulativos vinculados à Receita de exportação. A mesma informação fiscal constante dos presentes autos foi elaborada em outros processos da mesma pessoa jurídica referentes ao período compreendido entre o 3º trimestre e o 4º trimestres de 2012.

Como indicado na referida informação, foram glosados créditos no período correspondente aos bens e serviços utilizados como insumo. A fiscalização se respaldou no conceito de insumo das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 e adentra em cada parcela glosada no termo de verificação fiscal. Nos termos da Informação Fiscal, foram glosadas as seguintes parcelas:

25.1. Vapor 42 kg/cm2 Demanda

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

Argumenta a empresa fiscalizada que “o vapor de alta pressão é utilizado como energia térmica para acionamento dos compressores que alimentam a unidade de óxido. Posteriormente, reduzida a sua pressão, o insumo é utilizado nos trocadores de calor para a produção de aminas, óxido, éteres, glicóis e etoxilados. Ou seja, trata-se de produto intermediário consumido no processo produtivo da Contribuinte, sendo, portanto, indispensável”.

A contribuinte segue em suas alegações nos seguintes termos: “Assim, também no caso da energia a valor, a tarifa paga pela Contribuinte a título de demanda contratada refere-se à manutenção de serviços e bens indispensáveis ao fornecimento dessa fonte de energia, tratando-se, pois, de despesa essencial ao seu processo produtivo”.

Todavia, no entender desta Fiscalização, o “Contrato de Fornecimento de Utilidades” indicaria que no custo da disponibilização do “Vapor 42 kg/cm²” estaria inserida parcela para “fazer frente” à “cessão de direito de uso” das tubovias, bem como às despesas com manutenção preventiva e corretiva do sistema de distribuição (manutenção e substituição de trechos de linhas, medidores de vazão “oficiais”, etc), custos esses que independem do consumo efetivo do insumo. Conforme cláusula 9ª (nona), item 09.2., do “Contrato de Fornecimento de Utilidades” (CV-1040/98), **os valores a serem faturados seguiriam a fórmula abaixo apresentada, a qual indica que haveria uma “demanda” faturada (cobrada), ainda que não houvesse qualquer consumo efetivo de “Vapor 42 kg/cm²” (consumo zero).** (...)

Nesses termos, as parcelas discriminadas nas Notas Fiscais (NF) a título “Vapor 42 kg/cm² Demanda” serão objeto de glosa, uma vez que sua apropriação carece de previsão (autorização) legal, por não corresponder a energia térmica, sob a forma de vapor, efetivamente consumida (obs.: aplica-se ao caso, inclusive, o princípio da especificidade da lei).

25.2. Água Desmineralizada e Água Clarificada (Demanda)

Em que pese todas as considerações e esclarecimentos apresentados pela empresa fiscalizada em resposta ao “Termo de Intimação Fiscal (TIF) n.º 003/2016”, transcritos no parágrafo 12 deste “Termo de Verificação Fiscal”, na mesma linha de entendimento aplicado ao “Vapor 42 kg/cm²”, **esta Fiscalização firmou convencimento no sentido de que no custo de disponibilização dos insumos em questão estaria inserida parcela para “fazer frente” à “cessão de direito de uso” de dutos, bem como às despesas com manutenção preventiva e corretiva do sistema de distribuição (manutenção e substituição de trechos de linhas, medidores de vazão “oficiais”, etc), custos esses que independem do consumo efetivo do insumo.**

Corroborar para o entendimento aqui sustentado a prescrição contida na cláusula 9ª (nona), item 09.2., do “Contrato de Fornecimento de Utilidades” (CV-1040/98). (...)

25.3. Pallet de Madeira/Capa de Pallet/Chapa de Papelão para Pallet

No entender desta Fiscalização, tendo em vista, em particular, visita técnica realizada no curso de procedimento fiscal anterior, os itens em questão servem apenas para conferir maior sustentação/estabilidade as “embalagens do produto” propriamente ditas, seja durante movimentação no interior da Unidade Fabril, seja durante transporte para os clientes, aquelas, sim, compostas, por exemplo, de grandes caixas de papelão, em formato octagonal, no interior das quais são então inseridos os “bigbag” que, por sua vez, recebem o produto fabricado.

Assim, os itens em questão servem exclusivamente para conferir maior sustentabilidade, rigidez, facilitando, portanto, o empilhamento, carregamento e transporte dos produtos embalados, procedimentos esses executados, inclusive, após conclusão do processo produtivo.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

Dessa forma, os créditos computados em decorrência das aquisições de “*Pallet de Madeira/Capa de Pallet/Chapa de Papelão para Pallet*” serão objeto de glosa.

25.4. Água Potável:

Segundo informações extraídas no curso de procedimentos fiscais anteriores e esclarecimentos prestados em visita técnica, **a água potável é utilizada exclusivamente para consumo humano nas Unidades da Empresa, razão pela qual as aquisições efetuadas a esse título, computadas como crédito, serão glosadas.**

25.5. Lacre de Segurança para Carretas

Segundo informações contidas nas planilhas apresentadas pelo contribuinte e esclarecimentos prestados em visita técnica realizada no curso de procedimento fiscal anterior, **o lacre é aplicado nas carretas para transporte de produtos a granel. Assim, no entender desta Fiscalização, este item visa garantir a integridade da carga (produto) no traslado entre a Fábrica da Oxiten (vendedor) e o cliente (adquirente). Portanto, ainda que possa corresponder a uma despesa necessária para fins de resguardar as especificações do produto até sua entrega ao destinatário final, resta claro não haver relação de pertinência com o processo produtivo.**

Nesse sentido, os créditos computados em decorrência de aquisições de “*lacre de segurança para carretas*” serão glosados.

25.6. Hipoclorito de Sódio:

De acordo com as informações colhidas em procedimentos fiscais anteriores, **o produto é utilizado como “bactericida para água de resfriamento das Unidades Produtivas”. Sendo o produto aplicado na Área de “Utilidades”, especificamente em “Torres de Resfriamento”, ainda que para fins de garantir a qualidade da água de resfriamento, esta sim, utilizada nas Unidades Produtivas, no entender desta Fiscalização não teria relação (ação) direta com o processo produtivo.**

Nestes termos, os créditos computados em decorrência de aquisições de “*hipoclorito de sódio*” serão objeto de glosa.

25.7. Produtos da KURITA:

Segundo informações colhidas em procedimentos fiscais anteriores, os produtos do Fabricante “Kurita do Brasil Ltda”, como por exemplo: KURITA OXA 101, KURITA OXM 203, KURIROYAL F 539, KURITA BC 362, KURIZET A 513, KURIROYAL S 555, são utilizados para tratamento de água, seja para geração de vapor nas caldeiras, seja para resfriamento dos equipamentos das Unidades Produtivas.

Portanto, no entender desta Fiscalização, na mesma linha de raciocínio adotada para o item anterior, tais produtos não têm relação (ação) direta, mas sim indireta, com o processo produtivo.

Assim sendo, os créditos computados em decorrência de aquisições de produtos do Fabricante “*Kurita do Brasil Ltda*”, para fins de tratamento de água, serão glosados.

25.8. Ácido Sulfúrico (H₂SO₄) e Hidróxido de Sódio (NaOH):

A partir das informações extraídas das planilhas e do Laudo Técnico apresentados, bem como da visita técnica realizada no curso de procedimento fiscal anterior, restou claro que tais produtos são utilizados no processo produtivo: **na regeneração de resinas (tanto o H₂SO₄, quanto o NaOH) e como catalisador de reação (no caso do NaOH), mas também no Tratamento de Efluentes, etapa posterior ao processo produtivo.**

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

Assim sendo, o contribuinte foi demandado, por meio do TIF n.º 004, datado de 08/02/2017, com ciência, por via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR), em 10/02/2017, no sentido de apresentar informações (devidamente segregadas) quanto às parcelas aplicadas no Processo Produtivo (propriamente dito) e no controle de PH dos Efluentes, tendo encaminhado, em petição postada em 13/03/2017, “Declaração” discriminando os percentuais de utilização dos 2 (dois) produtos tanto no “Tratamento de Efluentes”, como também na “Produção”, em relação ao consumo total mensal. **Dessa forma, os percentuais empregados no “Tratamento de Efluentes” foram aplicados as respectivas aquisições efetuadas em cada mês, para fins de quantificação da parcela desses produtos a ser objeto de glosa.** (grifei)

Energia Elétrica 13,8 KV Demanda:

33. No entender desta Fiscalização, o “Contrato de Reserva de Carga e Fornecimento de Energia Elétrica entre Copene (atual Braskem) e Oxiteno” (cópia do Contrato CV-1041/98) demonstra haver na composição do custo total de Energia Elétrica um componente relacionado a “reserva de carga contratada” (ou, ainda, “demanda contratada” ou “potência garantida” de energia elétrica).

34. Conforme já consignado no parágrafo 11 deste Termo de Verificação Fiscal (TVF), o contribuinte foi demandado, por meio do TIF n.º 003/2016, não só a apresentar cópia do “Contrato de Fornecimento de Energia Elétrica”, mas também a prestar esclarecimentos detalhados quanto a natureza da despesa discriminada nas Notas Fiscais (NF) de aquisição, a título de “Energia Elétrica 13,8 KV Demanda”. Em resposta, conforme transcrição contida no parágrafo 12 deste TVF, ao citar normativo expedido pelo Órgão Regulatório (Resolução ANEEL n.º 414, de 2010), sustenta, basicamente, se tratar de despesa necessária, obrigatoriamente suportada pelo contribuinte por força contratual, exigida com o fim de subsidiar os sistemas de transmissão de energia da concessionária, garantindo, assim, o fornecimento de energia elétrica, insumo indispensável ao seu processo produtivo.

(...)

38. Nesses termos, **as parcelas discriminadas nas Notas Fiscais (NF) a título “Energia Elétrica 13,8 KV Demanda” serão objeto de glosa, uma vez que sua apropriação carece de previsão (autorização) legal, por não corresponder a energia elétrica efetivamente consumida (obs.: aplica-se ao caso, inclusive, o princípio da especificidade da lei)**

Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica

39. Com base nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, constatou-se que foram computados créditos sobre “entradas”, cujos os respectivos documentos fiscais (NF-e) demonstram tratar de cobranças implementadas por concessionárias sobre “encargos pelo uso do sistema de transmissão de energia elétrica” (em sentido amplo). Assim, observadas as considerações feitas no item “Energia Elétrica 13,8 KV Demanda”, **no entender desta Fiscalização, por similitude, tais valores devem, também, ser glosados, uma vez que não correspondem ao consumo efetivo de energia elétrica.** (grifei)

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (linha 07 – Fichas 06A [PIS] e 16ª [Cofins], do DACON).

48. Conforme informações extraídas dos DACON Ativos (Retificadores) referentes aos meses de Abril a Setembro de 2012, o QUADRO abaixo permite uma visão geral dos

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

créditos computados a título de “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”. Foram também glosados os valores correspondentes aos fretes internacionais arcados pela pessoa jurídica, vez que o transportador não seria pessoa jurídica domiciliada no País (folhas do CNPJ anexadas no arquivo não paginável às e-fls. 2.873):

47. No tocante aos fretes internacionais, existem entendimentos postulados pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta no. 3 - SRRF/10ª RF/Disit e do Acórdão 18-11.671 - 2ª Turma da DRJ/STM, no sentido de que os gastos com fretes internacionais arcados pela vendedora, decorrentes da exportação de seus produtos, **somente dão direito a crédito para desconto dos valores devidos a título de Pis/Pasep e Cofins, na sistemática de não-cumulatividade, se o transportador for pessoa jurídica domiciliada no País, independentemente de o agente do transportador ter domicílio no País.**

48. Analisando o Livro Razão, extraído do SPED-CONTÁBIL, inicialmente levantamos todos os cadastros CNPJ dos transportadores (vide anexo “FRETE MARÍTIMO - CNPJ TRANSPORTADORES”), e em seguida identificamos os transportadores sem domicílio no país, sobre cujos valores dos fretes aplicamos as glosas devidas (vide anexo “FRETE MARÍTIMO - GLOSAS MENSAIS”). Por fim, deduzimos os valores glosados dos saldos contábeis da conta “5.02.01.15.11”. Os valores reconhecidos por esta fiscalização estão demonstrados no anexo “FRETE MARÍTIMO (5.2.01.15.11) - SALDOS CONTÁBEIS”. (...)

49. A partir das Planilhas Mensais apresentadas pelo contribuinte, nas quais foram discriminados os itens que compuseram os créditos apurados pela fiscalizada e informados nos DACON Ativos Retificadores (período sob análise: Abril a Setembro de 2012), a título de “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”, considerando, ainda, os documentos fiscais [Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) ou Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e)] que puderam ser, de pronto, convalidados por meio de consulta ao Sistema da RFB – ReceitaNet.BX, esta Fiscalização, utilizando-se de metodologia de “amostragem”, elaborou Planilhas com a discriminação dos itens, cujas cópias dos respectivos documentos fiscais foram requeridas por meio do TIF n.º 001/2016, com o ânimo de restar comprovada a efetividade dos créditos computados.

50. Ao se confrontar as diferentes fontes de dados e informações disponíveis, observada, ainda, a legislação de regência, esta Fiscalização formou convencimento quanto aos itens passíveis e não passíveis de creditamento, segundo regime não-cumulativo de apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

51. Portanto, a partir deste ponto serão apresentados alguns esclarecimentos em relação aos itens considerados não passíveis de creditamento, no que tange à motivação que ensejou a sua glosa. Vejamos:

51.1. Serviços de Palletização de Pallets:

. Fornecedor: Mamona Mendes Serviços Ltda, CNPJ n.º 03.003.192/0001-88 - não corresponde a “despesas de armazenagem”, tampouco “despesas com fretes na operação de venda”. Ademais, por lógica, se a aquisição de “pallets” não foi admitida por esta Fiscalização como “insumo aplicado à produção”, tal “serviço” deve seguir o mesmo entendimento (tratamento).

51.2. Serviços Portuários – “Horas Paradas de Veículo”

. Fornecedor: Intermarítima Terminais Ltda, (atual Intermarítima Portos e Logística S/A, CNPJ n.º 96.825.575/0010-03 - não corresponde a “despesas de armazenagem” propriamente dita.]

51.3. Serviços em Isotâncos (IBCs):

. Fornecedor: Deoclecio Graciano; CNPJ n.º 34.255.141/0001-77 - **não corresponde a “despesas de armazenagem”, tampouco “despesas com fretes na operação de venda”. Conforme verificado em procedimentos fiscais anteriores, trata-se de “Serviços de Limpeza (Descontaminação) e Inspeção de Containers”.**

51.4. Serviços de Manutenção em tanques e em IBC's OCTO e REOS:

. Fornecedor: Intertank Indústria, Comércio e Serviço Ltda; ; CNPJ n.º 03.716.531/0003-35 - **serviços em tanques e IBC's, não correspondendo a “despesas de armazenagem”, tampouco “despesas com fretes na operação de venda”.** (grifei)

Créditos Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação) (linha 09 – Fichas 06A [PIS] e 16A [Cofins], do DACON)

54. Conforme informações extraídas dos DACON Ativos (Retificadores) referentes aos meses de Abril a Setembro de 2012, o QUADRO abaixo permite uma visão geral dos “Créditos Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)”. (...)

62. Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis à documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por ele efetivadas. A atividade probatória não se limita, simplesmente, a juntar documentos/planilhas ao processo. Nos casos em que há inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar efetivamente registro contábeis e documentos de forma individualizada.

63. Resta claro, portanto, que a documentação apresentada pelo contribuinte não permite aferir, sequer com o mínimo de confiabilidade, a pertinência dos créditos computados “Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)”, razão pela qual serão integralmente glosados. (grifei)

A fiscalização ainda exigiu o oferecimento à tributação dos valores referentes aos insumos aplicados na industrialização por encomenda, bem como considerou que os valores referentes ao crédito do REINTEGRA deveriam ser consideradas como receita pela pessoa jurídica:

75. Conforme detalhamento tratado no Termo de Intimação Fiscal (TIF) n.º 005, no que tange à “Receita de Vendas de Bens e Serviços – Receita Tributada”, esta Fiscalização demonstrou haver uma diferença entre os valores declarados pelo contribuinte nos DACON Ativos (parcela não utilizada nos DACON Retificadores para fins de determinação da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins) e os respectivos montantes lançados na “Escrituração Fiscal Digital (EFD) – Contribuições” e **que a referida diferença corresponderia a parcela dos “insumos aplicados”, componente das receitas auferidas pela fiscalizada a título de “Industrialização Efetuada para Outra Empresa” (CFOP 5124).** (...)

76. Nesse contexto, em resposta ao TIF n.º 005 (vide transcrições contidas no parágrafo 16 deste TVF), a empresa fiscalizada reconheceu ter declarado, no âmbito dos DACON Ativos Retificadores, base de cálculo “a menor”, para fins de apuração das contribuições (PIS e Cofins) devidas. Vejamos os exatos termos:

“A Contribuinte reconhece que não foi computada em sua base de cálculo da contribuição para o Pis e da Cofins a parcela da receita correspondente aos “insumos aplicados”. Dessa forma, requer que o Ilmo. Fiscal informe o valor

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

devido , para que haja o recolhimento do montante.” (...)” (Destques em **negrito** e **grifados** não constam do original) (grifei)

88. Tendo em vista as considerações até aqui apresentadas, necessário se faz perquirir se os valores dos créditos apurados no âmbito do REINTEGRA (no caso, “Crédito Fiscal Programa REINTEGRA” - Conta Analítica Contábil n.º 314160) constitui receita da pessoa jurídica que deve ou não ser incluída na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade.

89. A questão foi enfrentada pela Receita Federal do Brasil (RFB), por meio de sua Coordenação-Geral de Tributação, ao expedir a recente Solução de Consulta n.º 88 – Cosit, de 8 de junho de 2016. Vejamos sua ementa e trechos de sua fundamentação e conclusão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REINTEGRA. CRÉDITOS. BASE DE CÁLCULO. REGRAS DE INCLUSÃO E DE EXCLUSÃO APLICÁVEIS AO LONGO DO TEMPO. O valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita da pessoa jurídica (Solução de Consulta Cosit n.º 240, de 2014) que, em regra, deve ser incluída na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

No regime de apuração cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

No regime de apuração não cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra:

a) até 18 de julho de 2013, integrou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, dada a inexistência de norma excludente de base de cálculo;

b) a partir de 19 de julho de 2013, não mais integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, dada a exclusão de base de cálculo promovida pelo art. 13 da Lei nº 12.844, de 2013 (que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011), pelo § 5º do art. 22 da Medida Provisória nº 651, de 2014, e pelo § 6º do art. 22 da Lei nº 13.043, de 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 1º a 3º; Lei nº 13.043, de 2014, arts. 21 e 22; Lei nº 12.488, de 2013, art. 13 e art. 49, V.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REINTEGRA. CRÉDITOS. BASE DE CÁLCULO. REGRAS DE INCLUSÃO E DE EXCLUSÃO APLICÁVEIS AO LONGO DO TEMPO.

O valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita da pessoa jurídica (Solução de Consulta Cosit n.º 240, de 2014) que, em regra, deve ser incluída na base de cálculo da Cofins. No regime de apuração cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra não integra a base de cálculo da Cofins.

No regime de apuração não cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra:

a) até 18 de julho de 2013, integrou a base de cálculo da Cofins, dada a inexistência de norma excludente de base de cálculo;

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

b) a partir de 19 de julho de 2013, não mais integra a base de cálculo da Cofins, dada a exclusão de base de cálculo promovida pelo art. 13 da Lei nº 12.844, de 2013 (que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011), pelo § 5º do art. 22 da Medida Provisória nº 651, de 2014, e pelo § 6º do art. 22 da Lei nº 13.043, de 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 1º a 3º; Lei nº 13.043, de 2014, arts. 21 e 22; Lei nº 12.488, de 2013, art. 13 e art. 49, V. (Grifos e destaques em negrito não constam do original) (...)

90. Portanto, conclui-se que a apuração da fiscalizada deve ser revista de ofício por esta Fiscalização para fins de computar os valores dos créditos apurados no âmbito do REINTEGRA (no caso, “Crédito Fiscal Programa REINTEGRA” - Conta Analítica Contábil n.º 314160) como receita da pessoa jurídica que deve, sim, ser incluída na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade. (grifei)

Além disso, a fiscalização realizou a adequação do valor de crédito disponível de períodos anteriores em conformidade com ações fiscais realizadas naqueles períodos:

94. Neste ponto, considerando ter sido constatado que a fiscalizada se valeu de créditos apurados em 2011 e no 1º trimestre de 2012 (Janeiro a Março de 2012) para fins de dedução (desconto) da contribuição para o PIS apurada no período sob exame (Abril a Setembro/2012), **torna-se extremo oportuno esta Fiscalização fazer uma recomposição desses “saldos históricos” utilizados, no ânimo de restar demonstrada a efetiva disponibilidade daqueles e, por conseguinte, permitir a convalidação ou não dos aproveitamentos em questão, bem como identificar eventuais reflexos em períodos subsequentes.** (grifei)

Ao final do trabalho fiscal, a fiscalização indica que após o recálculo dos valores dos créditos e débitos do período, foi identificado que na competência de outubro/2012 houve saldo a pagar identificado pela fiscalização, objeto de Auto de Infração.

Com fulcro nessa informação fiscal, foi proferido o despacho decisório reconhecendo em parte o direito creditório em favor do sujeito passivo. Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade visando o reconhecimento integral do crédito, julgada improcedente pelo acórdão ementado nos seguintes termos:

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento 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, além dos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REINTEGRA. CRÉDITOS. BASE DE CÁLCULO. REGRAS DE INCLUSÃO E DE EXCLUSÃO APLICÁVEIS AO LONGO DO TEMPO.

O valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita da pessoa jurídica (Solução de Consulta Cosit nº 240, de 2014) que, em regra, deve ser incluída na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

No regime de apuração não cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra:

a) até 18 de julho de 2013, integrou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, dada a inexistência de norma excludente de base de cálculo;

b) a partir de 19 de julho de 2013, não mais integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, dada a exclusão de base de cálculo promovida pelo art. 13 da Lei nº 12.844, de 2013 (que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011), pelo § 5º do art. 22 da Medida Provisória nº 651, de 2014, e pelo § 6º do art. 22 da Lei nº 13.043, de 2014.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DECADÊNCIA.

Inexiste dispositivo legal que estabeleça o prazo de 5 (cinco) anos para o que a Fazenda Nacional verifique os atributos da certeza e da liquidez, necessários ao reconhecimento de todo e qualquer direito creditório utilizados em procedimentos de compensação. Por conseguinte, em processos dessa natureza não há que se falar em aplicação do prazo decadencial de 5 (cinco) anos estabelecido pelo art. 150, § 4º, CTN. Relevante evidenciar, ademais, que em se tratando de processo versando sobre a compensação tributária, o único prazo de 5 (cinco) anos aplicável ao caso considerado é aquele previsto pelo § 5º, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, concernente ao instituto jurídico da homologação tácita.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada desta decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese:

(i) No mérito, após a identificação do processo produtivo da empresa e o novo conceito de insumo definido pelo Superior Tribunal de Justiça afastando a restrição do crédito com base nas Instruções Normativas, a empresa sustenta a validade dos créditos tomados:

(i.1) de bens utilizados como insumos [trazendo considerações específicas quanto a cada um, quais sejam, Vapor 42 kg/cm² Demanda, Água Desmineralizada e Água Clarificada (Demanda), Pallet de Madeira/Capa de Pallet/Chapa de Papelão para Pallet, Água Potável, Lacre de Segurança para Carretas, Hipoclorito de Sódio, Produtos da KURITA, Ácido Sulfúrico (H₂SO₄) e Hidróxido de Sódio (NaOH)];

(i.2) relacionados às despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica (Energia Elétrica 13,8 KV Demanda e Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica);

(i.3) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Serviços de Palletização de Pallets, Serviços Portuários – Horas Paradas de Veículo, Serviços em Isotâncas – IBCs - Serviços de Manutenção em Tanques e em IBC's OCTO e REOS);

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

(ii) Quanto aos créditos sobre bens do ativo imobilizado, a contribuinte busca elucidar as planilhas por ela apresentadas que não foram consideradas como provas hábeis pela fiscalização. Segundo a empresa, com as explicações apresentadas, não contestadas pela DRJ, essas planilhas comprovam a vinculação dos bens aos seu processo produtivo;

(iii) Quanto às receitas não tributadas, sustenta (iii.1) quanto às receitas da venda de bens e serviços que não há certeza quanto aos valores cobrados, cabendo ser cancelada a exigência; (iii.2) quanto aos valores dos créditos de REINTEGRA que como recuperação de custos em cadeias produtivas exportadoras, esses valores não se enquadram no conceito de receita, sustentando o caráter interpretativo do §12 do art. 2º da Lei n.º 12.546/2011 incluído pela Lei nº 12.844/2013,

(iv) Ao final, quanto à revisão das bases de cálculo perpetrada pela fiscalização, sustenta (iv.1) a decadência do direito da fazenda pública revisar os valores anteriores a abril de 2012, com fulcro no art. 150, §4º, do CTN; e (iv.2) parte da revisão da apuração relativa aos meses de 2012 foi realizada com fulcro em conclusões contidas em processos administrativos relativos ao ano de 2011, para os quais ainda não há decisão administrativa definitiva.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Contudo, o processo não se encontra suficientemente instruído para julgamento, razão pela qual proponho sua conversão em diligência nos termos a seguir.

I – DA EXTENSÃO DO CONCEITO DE INSUMO E SEU REFLEXO SOBRE AS GLOSAS PERPETRADAS NO PRESENTE PROCESSO

Como relatado, parte dos valores glosados pela fiscalização se referem aos bens e serviços utilizados como insumo, tendo a fiscalização se baseado no conceito mais restritivo de insumos previsto nas Instruções Normativas n.º 247/2002 e n.º 404/2004. Diante disso, a fiscalização justificou as glosas autuadas com fulcro na ausência de fundamento legal para tanto e pelo fato de não serem diretamente utilizadas no processo produtivo.

Especificamente quanto aos Pallets de Madeira, em seu quadro resumo das glosas, a fiscalização ainda aponta de forma geral que “Operação Isenta das Contribuições PIS/Cofins”, “Operação Sem Incidência das Contribuições PIS/Cofins” sem trazer no fundamento, contudo, a origem desta isenção/não incidência. Com efeito, neste item, a fiscalização indica que seria “os itens em questão servem exclusivamente para conferir maior sustentabilidade, rigidez, facilitando, portanto, o empilhamento, carregamento e transporte dos produtos embalados procedimentos esses executados, inclusive, após conclusão do processo produtivo” (e-fl. 32/33) aduzindo que não se enquadrariam no conceito de insumo.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

Como é assente, as contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os *"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"* (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.¹²

Cumprе mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o *"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"* (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

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,

¹ A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: *"Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)"* (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

² Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final."* (grifei)

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”**.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” (grifei)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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

Em sua defesa, o contribuinte traz explicação de seu processo produtivo e sustenta que cabem ser incluídos no conceito de insumo os bens glosados, inclusive de energia elétrica e de armazenagem:

- Quanto aos créditos tomados de bens utilizados como insumos: Vapor 42 kg/cm2 Demanda, Água Desmineralizada e Água Clarificada (Demanda), Pallet de Madeira/Capa de Pallet/Chapa de Papelão para Pallet, Água Potável, Lacre de Segurança para Carretas, Hipoclorito de Sódio, Produtos da KURITA, Ácido Sulfúrico (H2SO4) e Hidróxido de Sódio (NaOH);
- Quanto às despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica: Energia Elétrica 13,8 KV Demanda e Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica;
- Quanto às despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda: Serviços de Palletização de Pallets, Serviços Portuários – Horas Paradas de Veículo, Serviços em Isotâncas – IBCs - Serviços de Manutenção em Tanques e em IBC's OCTO e REOS.

Com isso, observa-se que a fiscalização não admitiu como válida a tomada de crédito de despesas informadas como incorridas pela Recorrente com base em uma justificativa restritiva do crédito que não mais procede diante da corrente intermediária elucidada acima, que exige uma vinculação entre as despesas glosadas e a atividade realizada pela Recorrente. E atentando-se pelos documentos e informações constantes dos autos, cabe à fiscalização identificar quais as parcelas que não se enquadram no conceito de insumo na forma do Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, na Nota Técnica PGFN nº 63/2018 e no julgamento do Recurso

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

Especial nº 1.221.170 e quais eventualmente cabem ser revisadas à luz deste novo posicionamento.

Na hipótese da fiscalização proceder com a revisão de alguma glosa, passando a admitir a validade do crédito, importante que identifique de forma clara quais foram os reflexos em cada trimestre calendário analisado.

II – QUANTO AOS CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

No Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização neste item identifica que as planilhas apresentadas pelo sujeito passivo não conseguiriam demonstrar que a utilização dos bens na produção ou fabricação dos bens. Com isso, a empresa não teria cumprido com o ônus da prova, vez que as planilhas seriam genéricas e com itens de geraram dúvidas na fiscalização. Nos termos do TVF:

58. Dentre as informações requeridas e não atendidas pode-se citar: “CFOP”, “classificação fiscal do bem”, “valor contábil”, bem como a demonstração de sua efetiva “utilização na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

59. Ademais, as Planilhas apresentadas, diga-se extremamente genéricas, contém coluna informativa de “*descrição sucinta do bem*”, em relação a qual **se percebe a indicação de uma infinidade de itens os quais seu cômputo a título de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para produção de bens destinados à venda”, para fins de gerar créditos na forma de depreciação, é algo que, no mínimo, causa estranheza. Cite-se, de forma exemplificada, alguns desses inúmeros casos;**

- . Diversos itens de “Despesas de Frete”;
- . Prestação de Serviços de Contrução Civil; Instrumentação; Elétrica; Caldeiraria; Mecânica; Pavimentação; Pintura; Almoxarife; Auxiliares de Arquivo Técnico, etc.;
- . Serviços de Engenharia; Consultoria de Projetos; “Tecnologia” e “Assistência Técnica”; Reforma de Imóveis; etc.;
- . Serviços e Equipamentos de Informática (Hardware e Software);
- . Aluguel de IBC's, Locação de Guindaste; Caminhão Munck; Trator; Rádios Portáteis; Toldos; Automóveis; etc.;
- . Aquisição de bens que não guardam relação com o processo de fabricação: aquecedor de água; refrigerador biplex frost free consul, refrigerador eletrolux, fogão industrial; rádio transmissor portátil, móveis e utensílios; ventilador; armários (diversos); ar condicionado; cadeira (longarina); forros em PVC; divisórias; arquivo deslizante; balança alimentação; baldes plásticos; peneira plástica cata folha piscina; etc.;
- . Diversos materiais de almoxarifado: flanges, curvas, juntas, tampão, reduções, parafusos, válvulas, tubos, união, joelhos, niples, rotores, discos de corte, chaves de diversos tipos, barras, perfis, grampos “U”, cabo flexível, eletroduto flexível, rolamentos, luminárias, tintas, selos mecânicos, conectores, disjuntores, grades de piso, etc.;
- . Despesas com materiais de construção civil: cimento; areia; tijolo; telhas; cobertura de alumínio; chapa de madeirite; caixilho; cumeeira; pisos; portas; tubos em PVC para esgoto; etc.;

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

Na manifestação de inconformidade, a empresa anexou aos autos o “Relatório de Descrição das Modernizações e Investimentos” elaborado para obtenção de benefícios no âmbito da SUDENE que evidenciaria a renovação e modernização de sua planta industrial e identificaria as unidades de produção igualmente identificadas em suas planilhas de depreciação não consideradas pela fiscalização. Como indicado no Recurso Voluntário:

137. Quando da elaboração de referido documento, a Recorrente listou as unidades de produção de sua planta que seriam modernizadas, bem como os itens utilizados para tanto. Tal levantamento foi cotejado com as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal, que resultou na elaboração das planilhas 345.Depreciação_04.2012 a 345.Depreciação_09.2012, bem como da planilha Anexo I (Arq_nao_pag_0002 – fls. 793/794/798/802). Tais planilhas vinculam os itens glosados aos itens do ativo imobilizado da Recorrente modernizados por meio do código CFI.

138. O Anexo I indica quais bens foram utilizados em cada unidade de produção da Recorrente e para qual fim, por código CFI. As planilhas 345.Depreciação 04.2012 a 345.Depreciação 09.2012, por sua vez, demonstram, também pelo código CFI, os itens glosados, em qual unidade e para qual finalidade eles foram adquiridos.

139. Por exemplo, o código CFI 2754 indica os bens e serviços empregados na *Unidade 1 – Óxido de Eteno* para a modernização do sistema de carbonato, conforme se vê pelo *Anexo I*: (grifei)

Na r. decisão recorrida, os I. Julgadores *a quo* aparentemente reconhecem a explicação da empresa como capaz de demonstrar que os bens estão relacionados a produção, diferentemente do que alegou a fiscalização no TVF. De fato, na r. decisão recorrida a glosa do crédito não ocorreu por falta de prova, mas sim por um suposto erro cometido pela empresa na apropriação do crédito referente ao ativo imobilizado, especificamente quanto aos itens de cimento, areia, tijolo, telhas, cobertura de alumínio, chapa de madeirite, caixilho, cumeeira, pisos, portas e tubos em PVC para esgoto.:

Voltando-se a nossa atenção para o caso concreto colocado em julgamento, salta aos olhos que a legislação fiscal não autoriza o desconto de crédito diretamente sobre os dispêndios arcados com as aquisições de cimento, areia, tijolo, telhas, cobertura de alumínio, chapa de madeirite, caixilho, cumeeira, pisos, portas e tubos em PVC para esgoto, para que fiquemos nos itens pela defesa relacionados.

Na realidade, a pessoa jurídica haveria que imobilizar tais itens ao galpão da fábrica, por exemplo, de sorte que sobre um valor contábil hipotético de R\$ 100.000,00, o bem passasse a ostentar o valor contábil de R\$ 110.000,00. Sendo a taxa de depreciação de 4% por cento ao ano, a despesa de depreciação sobre a qual recairia o crédito seria de R\$ 4.400,00 dos quais a quantia de R\$ 4.000,00 decorreria do valor do bem antes da reforma e a importância de R\$ 400,00 teria por origem os itens adquiridos para serem empregados na melhoria do galpão.

Vê-se, portanto, a impossibilidade do desconto de crédito diretamente sobre os R\$ 10.000,00, o que corresponde ao valor gasto na aquisição de itens para fazer face à suposta reforma do bem do ativo imobilizado, tratando-se do critério de apropriação de créditos que foi adotado pela pessoa jurídica e corretamente glosado pela autoridade fiscalizadora.

Assim, ante a legislação fiscal apresentada, ainda nos situando no contexto do caso exemplificativo acima apresentado, o contribuinte somente poderia apropriar créditos sobre a quantia de R\$ 400,00, referente aos encargos de depreciação incidentes sobre os itens adquiridos para fins da promoção de melhorias do parque fabril.

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

Nesse contexto, restando devidamente demonstrado que pessoa jurídica aproveitou créditos incidentes sobre os dispêndios totais com os itens informados como agregados ao seu ativo imobilizado, contrariando disposição legal, tenho por legítima a glosa fiscal ora debatida. (e-fls. 870-871 grifei)

Contudo, caso a documentação apresentada seja admitida como válida para evidenciar que os bens do ativo imobilizado estão relacionados à produção (como aparentemente admite a r. decisão recorrida), seria necessário à fiscalização avaliar uma revisão do TVF neste ponto, formulado com fulcro na falta de prova.

Diante deste contexto, entendo ser relevante que a fiscalização se manifeste sobre o “*Relatório de Descrição das Modernizações e Investimentos*” apresentado pela empresa nos presentes autos, juntamente com as alegações trazidas no Recurso Voluntário que explicam que a planilha apresentada em sede de fiscalização demonstraria que os bens do ativo imobilizado estariam vinculados à produção. Importante que a fiscalização se manifeste conclusivamente quanto a possibilidade da planilha apresentada em sede de fiscalização conseguir demonstrar (considerando as explicações e novos documentos apresentados pela empresa nos presentes autos) que os bens do ativo imobilizado são utilizados na produção, identificando, se necessário, a eventual revisão do TVF.

Por fim, ao identificar os reflexos no presente processo dos saldos credores de períodos anteriores, observa-se que a o TVF faz referência a diferentes Mandados de Procedimento Fiscal, sem especificar os números dos processos de crédito nos quais os valores de créditos glosados estariam em contencioso. Vejamos, ao menos a título de exemplo:

(a) O crédito do item (1) não foi convalidado, uma vez que o valor apurado em procedimento fiscal, no montante de R\$ 1.665.897,90, foi integralmente utilizado para desconto da contribuição apurada no próprio mês de Setembro/2011 (vide, nesse sentido, “Termo de Verificação Fiscal” (TVF) expedido no MPF n.º 05.1.07.00-2015-00014-0);

(b) Do crédito utilizado no item (2) foi convalidada a parcela de R\$ 145.313,38, correspondente ao montante apurado em procedimento fiscal (Vide TVF expedido no MPF n.º 05.1.04.00-2014-00113-3);

(c) Do crédito utilizado no item (3) foi convalidada a parcela de R\$ 103.793,11, correspondente ao montante apurado em procedimento fiscal (Vide TVF expedido no MPF n.º 05.1.04.00-2014-00113-3);

(d) Do crédito utilizado no item (4) foi convalidada a parcela de R\$ 139.304,18, correspondente ao montante apurado em procedimento fiscal (Vide TVF expedido no MPF n.º 05.1.04.00-2014-00113-3);

(e) O crédito do item (5) não foi convalidado, uma vez que o valor apurado em procedimento fiscal, no montante de R\$ 142.907,41, foi integralmente utilizado para desconto da contribuição apurada no próprio mês de Julho/2011 (vide, nesse sentido, “Termo de Verificação Fiscal” (TVF) expedido no MPF n.º 05.1.07.00-2015-00014-0);

(f) Do crédito utilizado no item (6) foi convalidada a parcela de R\$ 21.112,92, correspondente ao saldo do montante apurado, no valor de R\$ 153.667,28, deduzido da parcela de R\$ 132.554,36, utilizada para desconto da contribuição apurada no próprio mês de Agosto/2011 (vide, nesse sentido, “Termo de Verificação Fiscal” (TVF) expedido no MPF n.º 05.1.07.00-2015-00014-0);

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

(g) Do crédito utilizado no item (7) foi convalidada a parcela de R\$ 188.726,91, correspondente ao saldo do montante apurado, no valor de R\$ 237.500,75, deduzido da parcela de R\$ 48.773,84, utilizada para desconto da contribuição apurada no próprio mês de Setembro/2011 (vide, nesse sentido, **“Termo de Verificação Fiscal” (TVF) expedido no MPF n.º 05.1.07.00-2015-00014-0**);

(h) O crédito do item (8) não foi convalidado, uma vez que o valor apurado (R\$ 224.457,28) foi integralmente utilizado para compor o PER PIS EXP – 2º Trimestre/2011 (vide **TVF expedido no MPF n.º 05.1.04.00-2014-00113-3**);

(i) O crédito do item (9) não foi convalidado, uma vez que o valor apurado (R\$ 322.267,93) foi integralmente utilizado para compor o PER PIS EXP – 2º Trimestre/2011 (vide **TVF expedido no MPF n.º 05.1.04.00-2014-00113-3**);

(j) O crédito do item (10) não foi convalidado, uma vez que o valor apurado (R\$ 188.787,91) foi integralmente utilizado para compor o PER PIS EXP – 2º Trimestre/2011 (vide **TVF expedido no MPF n.º 05.1.04.00-2014-00113-3**);

(k) O crédito do item (11) não foi convalidado, uma vez que o valor apurado (R\$ 68.019,67) foi integralmente utilizado para desconto da contribuição apurada no próprio mês de **Julho/2011** (vide **TVF expedido no MPF n.º 05.1.07.00-2015-00014-0**);

(l) O crédito do item (12) não foi convalidado, uma vez que o valor apurado (R\$ 104.343,41) foi integralmente utilizado para compor o PER PIS EXP – 3º Trimestre/2011 (vide **TVF expedido no MPF n.º 05.1.07.00-2015-00014-0**);

(m) Os créditos dos itens (13) a (29) foram aproveitados de ofício por esta Fiscalização, tendo em vista os valores apurados, e ainda disponíveis, **conforme TVF expedido no MPF n.º 05.1.04.00-2014-00113-3**. Cabe ressaltar que em relação ao crédito discriminado no item (19), do valor apurado no referido procedimento fiscal, no montante de R\$ 290.151,43, a parcela de R\$ 84.765,87 já teria sido utilizada para desconto da contribuição apurada no mês de **Novembro/2011, conforme consta do TVF expedido no MPF n.º 05.1.07.00-2015-00015-9**, restando, portanto, saldo no valor de R\$ 205.385,56;

(n) Conforme consta discriminado no item (30) da recomposição da “*Ficha 13A - Créditos Descontados no Mês – PIS/Pasep – JANEIRO/2012*”, tendo em vista a não confirmação de parcela expressiva das deduções implementadas pelo contribuinte com créditos supostamente disponíveis à época, relativos ao ano de 2011, e apesar dos valores aproveitados de ofício por esta Fiscalização, tornou-se necessário implementar o desconto de parcela de crédito apurado em Janeiro/2012, a fim de fazer frente ao débito apurado no mês. Assim, em relação ao crédito decorrente de “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno”, PA: Janeiro/2012, no valor de R\$ 1.948.233,50, a parcela de R\$ 553.015,08, foi utilizada para dedução da contribuição para o PIS apurada no próprio mês de Janeiro/2012. (e-fl. 74)

Pela leitura do TVF identifica-se a referência a três Mandados de Procedimento Fiscais distintos (sem prejuízo de outros que possam ser eventualmente identificados pela fiscalização nesta diligência): 05.1.04.00-2014-00113-3, 05.1.07.00-2015-00014-0 e 05.1.07.00-2015-00015-9.

O número de processos de crédito foi trazida pela r. decisão recorrida, sem que fossem relacionados, contudo, os mandados de procedimento fiscal:

Vislumbro uma inquestionável lógica no raciocínio desenvolvido pela defendente, consistente no fato da existência de uma questão antecedente (as compensações não homologadas no bojo dos processos nº 13502.901261/2014-43, nº 13502.901262/2014-98, nº 13502.901263/2014-32 e nº 13502.901264/2014-87, nº 13502.900149/2015-76 e

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

nº 13502.900150/2015-09, concernentes a direitos creditórios apurados no ano calendário 2011), cujo resultado de seus julgamentos irá realmente impactar nos julgamentos dos processos aqui tratados, relacionados às análises de direitos creditórios e respectivas compensações não homologadas concernentes ao ano-calendário 2012, matéria que se faz presente nos processos administrativos nº 13502.902074/2016-49, nº 13502.902076/2016-38, nº 13502.902075/2016-93, nº 13502.720777/2017-31 e nº 13502.720745/2017-36, além de estenderem os seus efeitos ao processo que trata dos lançamentos do PIS/Pasep e da Cofins do fato gerador outubro de 2012, de nº 13502.720661/2017-01.

Com isso, para que seja possível uma clara relação entre o Mandado de Procedimento Fiscal e os correspondentes processos de crédito, contribuições e períodos de apuração correlatos, bem como para que seja possível a identificação do status de julgamento atual desses processos, identificando eventuais provimentos à defesa do contribuinte e os reflexos no presente processo, entendo ser importante que a fiscalização faça essa relação, com o preenchimento da planilha nos moldes abaixo propostos:

Mandado de Procedimento Fiscal (identificado no TVF)	Processos de crédito (abrangidos pelo MPF)	Contribuição objeto do processo de crédito (PIS ou COFINS)	Período de apuração	Status do Processo de crédito (julgamento e eventuais reflexos no presente processo)
05.1.04.00-2014-00113-3				
05.1.07.00-2015-00014-0				
05.1.07.00-2015-00015-9				

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72³, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem elabore relatório fiscal conclusivo no qual:

- (i) Analise e enfrente a documentação e as informações apresentadas nos presentes autos pela Recorrente quanto ao conceito de insumo, identificando se as glosas dos créditos cabem ser mantidas ou revistas com fulcro no Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, na Nota Técnica PGFN n.º 63/2018 e no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170. Neste item, cabem ser analisados todos os itens sustentados pela empresa em seu Recurso que se enquadrariam no conceito de insumo, quais sejam **(i.1)** quanto aos créditos tomados de bens utilizados como insumos: Vapor 42 kg/cm2 Demanda, Água Desmineralizada e Água Clarificada (Demanda), Pallet de Madeira/Capa de Pallet/Chapa de Papelão para Pallet, Água Potável, Lacre de Segurança para

³ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

Carretas, Hipoclorito de Sódio, Produtos da KURITA, Ácido Sulfúrico (H₂SO₄) e Hidróxido de Sódio (NaOH); **(i.2)** quanto às despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica (Energia Elétrica 13,8 KV Demanda e Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica); e **(i.3)** quanto às despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Serviços de Palletização de Pallets, Serviços Portuários – Horas Paradas de Veículo, Serviços em Isotâncas – IBCs - Serviços de Manutenção em Tanques e em IBC's OCTO e REOS). Na hipótese da fiscalização proceder com a revisão de alguma glosa, passando a admitir a validade do crédito, importante que identifique de forma clara quais foram os reflexos em cada trimestre calendário analisado e para os períodos subsequentes, considerando a reapuração do valor de crédito cabível.

- (ii)** Analise e enfrente o “*Relatório de Descrição das Modernizações e Investimentos*” apresentado pela empresa nos presente autos, juntamente com as alegações trazidas no Recurso Voluntário que explicam que a planilha apresentada em sede de fiscalização demonstraria que os bens do ativo imobilizado estariam vinculados à produção. Importante que a fiscalização se manifeste conclusivamente quanto a possibilidade da planilha apresentada em sede de fiscalização conseguir demonstrar (considerando as explicações e novos documentos apresentados pela empresa nos presentes autos) que os bens do ativo imobilizado são utilizados na produção, identificando, se necessário, a eventual revisão do TVF.
- (iii)** Identifique quais os processos de crédito que se relacionam aos Mandados de Procedimento Fiscal relacionados no TVF (dentre os quais aqueles identificados por esta relatora de n.º 05.1.04.00-2014-00113-3, 05.1.07.00-2015-00014-0 e 05.1.07.00-2015-00015-9, sem prejuízo de outros que possam ser eventualmente identificados pela fiscalização nesta diligência), com as correspondentes contribuições a que se referem e os períodos de apuração correlatos, especificando o status atual de julgamento desses processos (identificando eventuais provimentos à defesa do contribuinte e os reflexos no presente processo). Para facilitar a visualização, propõe-se o preenchimento da planilha nos moldes abaixo:

Mandado de Procedimento Fiscal (identificado no TVF)	Processos de crédito (abrangidos pelo MPF)	Contribuição objeto do processo de crédito (PIS ou COFINS)	Período de apuração	Status do Processo de crédito (julgamento e eventuais reflexos no presente processo)
05.1.04.00-2014-00113-3				
05.1.07.00-2015-00014-0				
05.1.07.00-2015-00015-9				

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-003.317 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.720745/2017-36

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

É como proponho a presente Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deline.