



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.721128/2012-43
RESOLUÇÃO	3302-002.851 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	BRASKEM S/A E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	CLIQUE AQUI PARA INSERIR O NOME

RESOLUÇÃO

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.

Sala de Sessões, em 23 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de auto de infração lavrado contra a contribuinte para a cobrança das contribuições ao PIS e à Cofins, relativas a julho de 2011 a dezembro de 2011.

Consta dos Termos de verificação fiscal, as seguintes infrações:

- (i) enquadramento indevido como insumos de diversos produtos e serviços;

- (ii) não apresentação de notas fiscais comprobatórias referente a uma parcela dos bens utilizados como insumos;
- (i) aproveitamento indevido de créditos sobre aquisições de energia térmica;
- (ii) aproveitamento indevido de créditos sobre de energia elétrica consumida e com combustíveis;
- (iii) aproveitamento indevido de créditos sobre despesas com uso e transmissão da rede de energia elétrica;
- (iv) aproveitamento indevido de créditos sobre despesas com fretes;
- (v) aproveitamento indevido de créditos extemporâneos.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação apresentando, em síntese, os seguintes fundamentos:

- (i) nulidade da autuação fiscal em face da desconsideração dos créditos de cofins relativos aos encargos de depreciação de ativo imobilizado;
- (ii) nulidade da vergastada autuação fiscal no que tange à glosa do vapor utilizado como insumo;
- (iii) nulidade da autuação fiscal em face da ausência de justificativa, no termo de verificação fiscal, para glosa dos saldos de créditos de jun/2011;
- (iv) nulidade da autuação fiscal em vista da infundada desconsideração de crédito da petroquímica paulínia s/a;
- (v) glosa indevida decorrente das supostas divergências entre os valores lançados nos dacons e os valores constantes na respectiva documentação fiscal/contábil comprobatória;
- (vi) incorreta interpretação ao conceito de insumos no processo produtivo
- (vii) glosa indevida dos itens listados a seguir, por se enquadrarem no conceito de insumo:
 - a. água bruta, resinas catiônica, iônica e permutadora de íons, cloro líquido, antiespumantes, gás nitrogênio e nitrogênio líquido, gás freon, inibidores de corrosão, sequestrantes de oxigênio e biocidas, soda cáustica e cal hidratada e cal virgem, óleo compressor, hipoclorito de sódio. kuriroyal e kurizet, lauril sulfato de sódio e sulfito sódio, tambor, vaselina, vaselina byk, carbonato de sódio, areia, partes e peças de reposição, material de embalagem, esferas de cerâmica, graxa, outros produtos;
- (viii) glosa indevida os serviços listados a seguir, por se enquadrarem no conceito de insumos:

- a. serviço de transporte dos insumos, serviços relativos aos materiais de embalagem, serviços de manutenção e conservação industrial, pintura industrial, inspeção de equipamentos e manutenção civil, assessoria e consultoria técnica para manutenção, isolamento térmico refratário antiácido, limpeza industrial, manutenção de equipamentos de laboratório, serviços de caldeiraria, de mecânica e de elétrica, serviços de acesso para manutenção e montagem, serviços de máquinas e cargas, serviços de tubulação, gerenciamento de empreendimentos e paradas;
- g) dos insumos como gastos gerais necessários às atividades da pessoa jurídica; h
- (vi) glosas indevidas sobre as aquisições de energia;
- (vii) glosa indevida sobre as despesas com uso e transmissão da rede de energia elétrica;
- (viii) glosa indevida sobre despesas de depreciação de ativo imobilizado;
- (ix) glosa indevida sobre as despesas com fretes:
 - a. créditos originários da empresa incorporada – petroquímica Paulínia;
 - b. créditos originários de períodos anteriores – 1º semestre de 2011;
 - c. créditos indevidamente glosados em face dos erros cometidos pela fiscalização;

Posteriormente, após o prazo para apresentação de Impugnação, a contribuinte apresentou razões complementares sustentando a ocorrência de erros incorridos pela fiscalização, quando da apuração do débito.

Às fls. 1.415.287/1.415.290, a contribuinte apresenta documentos de desistência parcial em relação a valores do item "das notas fiscais comprobatórias" tendo em vista sua opção de adesão ao parcelamento de que trata a lei nº 11.941/2009.

A 2ª Turma da DRJ/JFA, contudo, julgou procedente apenas em parte a referida Impugnação, para reconhecer o crédito referente às contribuições não-cumulativas, nos seguintes termos:

Créditos reconhecidos neste Acórdão - Cofins

Mês	Nota fiscais comprobatórias	Borracha	Depreciação ativo	Total	Crédito na importação	Crédito Cofins
jul-11	75.607,76	0,00	34.081.485,45	34.157.093,21	0,00	2.595.939,08
ago-11	0,00	0,00	34.707.095,15	34.707.095,15	0,00	2.637.739,23
set-11	0,00	0,00	36.159.696,36	36.159.696,36	0,00	2.748.136,92
out-11	1.395.384,35	0,00	37.524.140,61	38.919.524,96	33.097,13	2.990.981,03
nov-11	1.907.269,94	19.391,40	13.049.038,18	14.975.699,52	0,00	1.138.153,16
dez-11	635.435,63	21.546,00	15.372.776,97	16.029.758,60	0,00	1.218.261,65

Créditos reconhecidos neste Acórdão - PIS

Mês	Nota fiscais comprobatórias	Borracha	Depreciação ativo	Total	Crédito na importação	Crédito PIS
jul-11	75.607,76	0,00	34.081.485,45	34.157.093,21	0,00	563.592,04
ago-11	0,00	0,00	34.707.095,15	34.707.095,15	0,00	572.667,07
set-11	0,00	0,00	36.159.696,36	36.159.696,36	1.592.471,67	2.189.106,66
out-11	1.395.384,35	0,00	37.524.140,61	38.919.524,96	0,00	642.172,16
nov-11	1.907.269,94	19.391,40	13.049.038,18	14.975.699,52	0,00	247.099,04
dez-11	635.435,63	21.546,00	15.372.776,97	16.029.758,60	0,00	264.491,02

O referido Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS

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

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE

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

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Para apropriar extemporaneamente créditos do PIS e da Cofins, a pessoa jurídica deve recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, observando as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

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

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

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITOS DECORRENTES DAS DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO

O valor comprovado de crédito relativo a depreciação de bens do ativo imobilizado deve ser reconhecido à empresa, independentemente de estar declarado no Dacon.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário reiterando, em síntese, as razões apresentadas em sede de Impugnação.

Os autos foram inicialmente distribuídos ao Conselheiro Relator Raphael Madeira Abad, tendo esta 2ª Turma da 3ª Seção resolvido, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora da RFB, à vista dos documentos apresentados se manifestasse conclusivamente, mediante relatório circunstanciado, acerca: (i) da regularidade contábil do direito creditório; (ii) da utilização do crédito para outra compensação, restituição ou forma diversa de extinção do crédito tributário, como registrado no despacho decisório iii) da suficiência do crédito apurado para liquidar a compensação realizada e iv) discriminar por insumos os créditos glosados por serem extemporâneos.

Às fls. 1418685/1418694, foi juntado o Relatório de diligência fiscal, com a seguinte conclusão:

Assim, o contribuinte faz jus efetivamente ao crédito extemporâneo solicitado no âmbito da linha 22, do DACON transmitido pelo contribuinte. Tal valor, vide DACON (SET/2011), R\$ 3.154.584,66 referente ao saldo credor decorrente de aquisições no mercado interno vinculadas a receita tributada no mercado interno. Podendo ser utilizado tão somente na dedução da contribuição devida

Considerando que o Relator não mais integra nenhum dos colegiados desta 3ª Seção, foi realizado novo sorteio e o processo foi a mim distribuído.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

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

Como relatado anteriormente, parte da questão de mérito discutida nos presentes autos perpassa pelo conceito de insumos para fins de crédito de PIS e Cofins, no regime não cumulativo, referente a julho a dezembro de 2011, permanecendo a controvérsia sobre os seguintes pontos:

- (i) Despesas de aquisição de bens utilizados como insumos:
 - (i) Água bruta;
 - (ii) Água desmineralizada;
 - (iii) Água clarificada;
 - (iv) Resinas Catiônica, Ânionica e Permutadora de Íons;
 - (v) Sulfato de alumínio;
 - (vi) Soda caustica;
 - (vii) Cloro líquido;

- (viii) Cal hidratada;
- (ix) Cal virgem
- (x) Hidróxido de cálcio;
- (xi) Carvão ativado;
- (xii) Kuriverter;
- (xiii) Antiespumantes;
- (xiv) Gás nitrogênio;
- (xv) Gás líquido;
- (xvi) Propano;
- (xvii) Solvente DMF;
- (xviii) Gás freon;
- (xix) Tego antifoam;
- (xx) Inibidores de corrosão;
- (xxi) Sequestrantes de oxigênio;
- (xxii) Biocidas;
- (xxiii) Kurita oxa 101;
- (xxiv) Kurinpower a-407;
- (xxv) Kurita oxm 201
- (xxvi) Óleo compressor;
- (xxvii) Hipoclorito de sódio;
- (xxviii) Kuriroyal e kurizet;
- (xxix) Petroflo;
- (xxx) Betzdearborn h218;
- (xxxi) GLP;
- (xxxii) Lauril sulfato de sódio e sulfito sódio;
- (xxxiii) Tambor;
- (xxxiv) Vaselina e vaselina byk;
- (xxxv) Carbonato de sódio;
- (xxxvi) Areia;
- (xxxvii) Teal – trietil, alumínio e isoprenil;
- (xxxviii) Hidrogênio,
- (xxxix) Óleo mineral;
- (xl) Dianodic e spectrus;

- (xli) Queimadores de gases;
- (xlii) Junta de vedação;
- (xliii) Partes e peças de reposição utilizadas na manutenção rotineira;
- (xliv) Material de embalagem;
- (xlv) Carvão REF 3700 e óleo combustível;
- (xlvi) Gas natural;
- (xlvii) Vapor;
- (xlviii) dentre outros.
- (ii) Despesas com aquisição de serviços utilizados como insumo
 - (i) serviço de transporte dos insumos;
 - (ii) serviços relativos aos materiais de embalagem;
 - (iii) serviços de manutenção e conservação industrial;
 - (iv) pintura industrial;
 - (v) inspeção de equipamentos e manutenção civil;
 - (vi) isolamento térmico, refratário e antiácido;
 - (vii) assessoria e consultoria técnica para manutenção;
 - (viii) manutenção de equipamentos de laboratório;
 - (ix) serviços de caldeiraria, de mecânica e de elétrica;
 - (x) serviços de acesso para manutenção e montagem;
 - (xi) serviços de máquinas e cargas;
 - (xii) gerenciamento de empreendimentos e paradas;
 - (xiii) Serviços de montagem de células;
 - (xiv) Serviços de instrumentação;
 - (xv) serviços de tubulação;
 - (xvi) serviços variáveis.
- (iii) Despesas com aquisições de energia térmica
 - (i) Vapor;
 - (ii) Ar de instrumento;
 - (iii) Ar de serviço;
- (iv) Despesas com a energia elétrica;
- (v) Despesas com fretes;

- (vi) Despesas com aquisição de bens do ativo imobilizado;
- (vii) Créditos extemporâneos;
- (viii) Créditos vinculados à importação.

Ocorre que, como será demonstrado a seguir o presente processo não se encontra em condições de julgamento imediato.

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

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS

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

(...)”

Ocorre que, como se sabe, tal entendimento já foi superado definitivamente pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.221.170/PR. O acórdão proferido naquela ocasião, foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas

com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade e/ou relevância**, os quais, de acordo com o voto-vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa, devem entendidos nos seguintes termos:

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

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

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp 1.221.170/PR, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de

créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

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

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

- intime a Recorrente para demonstrar de forma detalhada e individualizada, por meio de Laudo Técnico, o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização, devendo ser considerado o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- analise todos os documentos e informações apresentadas nos presentes autos após a decisão recorrida, e sendo necessário, realize eventuais diligências para a constatação especificada na presente Resolução;

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

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

É a proposta de Resolução

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara