



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



**Processo nº** 13502.900014/2012-68  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.316 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de agosto de 2023  
**Recorrente** BRASKEM S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2010

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

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, quando é essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. CONDIÇÕES DE APROVEITAMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

#### CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADES. CRITÉRIOS PARA APROVEITAMENTO.

Desde que respeitado o prazo decadencial e demonstrados a sua existência e o não aproveitamento em duplicidade, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses subsequentes, sem necessidade prévia retificação dos demonstrativos pertinentes por parte do contribuinte, devendo ser apurado conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizado apenas para dedução da contribuição devida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por não conhecer do recurso em relação aos argumentos relacionados a falta de apresentação de notas fiscais e por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada. No mérito, por dar parcial provimento ao recurso da seguinte forma: a) por unanimidade de votos em acolher o resultado da diligência para reverter as glosas nela apresentadas; b) por maioria de votos, para reverter as glosas referentes a: b1) materiais de embalagem, vencido o Conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho; b2) despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, vencidos os Conselheiros Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Marcos Roberto da Silva, que davam provimento somente em relação ao dispêndio de “Frete de Vendas para Empresas Ligadas”; e b3) créditos extemporâneos, vencido o Conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 09-65191**, proferido pela 2ª Turma da DRJ/JFA, na sessão de 28 de novembro de 2017, que considerou improcedente em parte as razões da Recorrente sobre a reforma do despacho decisório que indeferiu o ressarcimento de créditos, referentes ao PIS não-cumulativo, no que tange ao ano calendário de 2010.

O Despacho Decisório da RFB reconheceu parcialmente o direito creditório, vindo a glosar parcela relevante dos créditos pretendidos em razão de não se enquadrarem no conceito de insumo nos termos da IN SRF n.º 404/2004.

Ademais, foram glosados:

1. Serviços de frete e armazenagem que foram tidos como não relacionados à venda de mercadorias, mas sim a transferência de produtos acabados.
2. Serviços de manutenção industrial;
3. Serviços “variáveis”:
  - a. Tratamento de Efluentes Líquidos
  - b. Destinação de Resíduos
  - c. Serviços em Embalagens
  - d. Aluguel Tanque para ArmazMP/ INS
  - e. Serviços de Distribuição por Dutovia
  - f. Tratamento com Produtos Químicos
  - g. Renovação de Anodos de Célula
  - h. Fretes para Movimentação de PA p/consumo

Ainda, alguns créditos foram glosados em razão de haverem sido apropriados extemporaneamente, sem a retificação das respectivas DACON's e DCTF's.

Irresignada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, em que, em síntese, alega erros matérias cometidos pela Fiscalização e dispõe sobre o conceito de insumo no âmbito das contribuições PIS/COFINS e veio a expor especificamente sobre os bens e serviços utilizados como insumo no processo produtivo do seu estabelecimento.

Além disso, expôs suas razões para reverter as glosas referentes às aquisições de energia térmica (Vapor, Ar de instrumento, Carvão, Óleo Combustível, Gás natural), energia elétrica consumida, despesas com frete, sobre créditos extemporâneos e dos valores glosados de PIS-importação.

Divulgou laudo técnico sobre seu processo produtivo, planilhas de cálculo e documentos para comprovar os valores pleiteados.

Foi proferido o Acórdão de Manifestação de Inconformidade, que veio a acatar *parcialmente* as razões da Recorrente, nos seguintes termos da ementa exarada:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Ano-calendário:2010*

*PIS/PASEP COFINS. INSUMOS*

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

*PIS/PASEP COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE*

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

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

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

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Vale ressaltar que o voto do relator foi extraído do PAF nº 13502.720607/2012-42, que se refere ao auto de infração que lançou o mesmo tributo, decorrente das mesmas operações, razão pela qual o relator da decisão recorrida aproveitou integralmente as informações daquele processo para instruir as razões para acolher parcialmente a Manifestação de Inconformidade.

Importante ainda relatar que ambos os processos juntamente com o PAF nº 13502.720407/2015-32, que trata da multa regulamentar pela não homologação do pedido de ressarcimento e pedidos de compensação, foram distribuídos ao mesmo relator da DRJ, sendo que o PAF referente ao auto de infração, ao longo do processo de conhecimento, foi apensado e posteriormente desapensado do presente processo.

A Recorrente interpôs recurso voluntário, em que veio a reforçar os argumentos já trazidos na Manifestação de Inconformidade, adicionado de novos documentos com o intuito de comprovar o direito creditório.

Os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF decidiram, através da **Resolução nº 3401-001.794** (de folhas 3391/3403), de 29 de janeiro de 2019, por unanimidade dos votos, em **converter o julgamento em diligência**, para que a unidade preparadora da RFB:

(i) manifeste-se conclusivamente sobre a adequação dos bens e serviços identificados como insumos ao conceito fixado no REsp n. 1.221.170/PR e detalhado no Parecer COSIT 5, de 17/12/2018;

(ii) manifeste-se conclusivamente sobre a glosa de créditos extemporâneos, ultrapassada a discussão referente a não retificação de DCTF/DACON;

(iii) produza relatório fiscal sobre as questões (i) e (ii), e cientifique a recorrente para que esta, desejando, manifeste-se no trintídio regulamentar; e

(iv) junte ao presente processo cópia integral do processo n. 13502.720607/2012-42, retornando os autos ao CARF, para julgamento.

O **Relatório de Diligência Fiscal** (de folhas 3550/3580), proferido pela Equipe de Auditoria do Direito Creditório, da Delegacia da Receita Federal em Salvador/BA, analisou as glosas, **concluindo por reverter boa parte das glosas efetuadas no Despacho Decisório**, em respeito a decisão exarada pelo STJ (REsp n.º 1.221.170) e com base no Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018 e na Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019.

Em que pese algumas glosas de insumos terem sido revertidas ainda na decisão de piso, dentre os quais a borracha SEBS, vapor, carvão, gás natural e óleo combustível usados na unidade termoeletrica para produção de vapor, tais insumos foram novamente mencionados pelo auditor fiscal diligente, restando afastadas tais glosas.

A autoridade fiscal diligente manifestou pela manutenção das glosas de créditos referentes a:

- i. Materiais de embalagem;**
- ii. Despesas de armazenagem e frete nas operações de venda;**
- iii. Créditos extemporâneos e**
- iv. Falta de apresentação de notas fiscais comprobatórias.**

A Recorrente teve ciência do resultado da diligência, apresentando, tempestivamente, sua Manifestação de folhas 3598 a 3650 aos termos do aludido Relatório de Diligência Fiscal.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

## Da preliminar

### *Dos erros materiais cometidos pela Fiscalização. Nulidade da decisão recorrida*

A Recorrente, em sede de recurso inaugural, alegou suas razões de direito quanto aos *erros cometidos pela fiscalização na análise do procedimento compensatório*, abaixo resumidas:

i. *A fiscalização promoveu glosa sem o correspondente embasamento no TVF: conforme planilha de recomposição do DACON elaborada pela fiscalização, o total da glosa do crédito de COFINS correspondeu a R\$ 129.694.842,99, enquanto no Termo de Verificação Fiscal, a glosa totaliza R\$ 129.278.013,47. Portanto, a diferença, no montante de R\$ 416.829,52, corresponde a parcela do crédito que foi glosada sem a respectiva fundamentação no TVF, procedimento corroborado pela DRJ, o que merece ser prontamente rechaçado;*

ii. *a fiscalização promoveu glosa sem qualquer justificativa no TVF: A fiscalização, no TVF alusivo ao 3º Trimestre, glosou todo o crédito extemporâneo apropriado, tendo, entretanto, justificado tal procedimento unicamente em relação à fração relativa ao mercado externo, correspondente a R\$ 24.654.066,88, silenciando, por outro lado, quanto à parcela do crédito extemporâneo vinculada ao mercado interno, no valor de R\$ 78.605.189,18;*

iii. *a despeito de ter apurado créditos de MI-NT, a fiscalização não os utilizou em sua integralidade quando da elaboração da “Recomposição do DACON”, seja na dedução da contribuição devida, seja na composição dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação: o saldo indicado na planilha da fiscalização referente ao crédito MI-NT nos montantes de R\$ 903.054,36 e R\$ 855.953,02, referentes aos meses de julho e setembro/2010, respectivamente, não foi utilizado no trimestre, tampouco na dedução da contribuição devida, o que foi corroborado pela DRJ, procedimento que não pode prosperar, mesmo porque contrário às próprias premissas firmadas pelos auditores fiscais;*

iv. *a fiscalização desconsiderou ajustes sem qualquer justificativa no TVF: **no mês de julho/2010**, foram lançados no DACON ajustes (positivos e negativos), os quais foram desconsiderados pela fiscalização quando da recomposição do DACON, sem qualquer justificativa, para tanto, no respectivo TVF;*

v. *o procedimento adotado pelo Fiscal na recomposição da Ficha 25B do mês de julho de 2010 se mostra totalmente confuso e equivocado: considerando que a Manifestante nada descontou a título de créditos decorrentes de aquisições no mercado interno vinculados às exportações **no mês de julho de 2010**, logo, obviamente, todo o valor apurado pela própria fiscalização sob essa rubrica, em tal competência, remanesce disponível para ressarcimento/compensação. Portanto, deve ser admitido o ressarcimento/compensação não no valor de R\$ 14.564.780,24, mas sim no montante de R\$ 17.738.743,07, já que nenhuma fração desse crédito foi aproveitada para fins de dedução da contribuição devida em julho de 2010.*

No tocante a essa controvérsia, reitero que o voto do relator do Acórdão recorrido foi extraído do **PAF n.º 13502.720607/2012-42**, que se refere a um auto de infração que lançou o mesmo tributo, decorrente das mesmas operações, razão pela qual o relator da decisão recorrida aproveitou integralmente as informações daquele processo para instruir as razões para acolher parcialmente a Manifestação de Inconformidade.

S.m.j, a controvérsia foi devidamente tratada no r. Acórdão de n.º 09-65177, da 2ª Turma da DRJ/JFA, de 28 de novembro de 2017. Senão, vejamos:

#### **DOS ALEGADOS ERROS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO**

*Nas manifestações de inconformidade apresentadas nos processos que tratam de despachos decisórios referentes a pedidos de ressarcimento (PER) e declarações de compensação (Dcomp) e são diretamente ligados a este, a ora impugnante alega que os valores de crédito a seguir relacionados, apurados pela autoridade fiscal, não foram deduzidos das contribuições do período ou deixaram de ser levados para a tabela de valores passíveis de ressarcimento:*

- abril/2009 = R\$ 6.429.398,01 - Cofins;
- junho/2009 = R\$ 4.800.911,92 - PIS;
- julho/2009 = R\$ 3.450.287,82 + R\$ 450.029,51- Cofins e R\$ 719.075,65 - PIS;
- agosto/2009 = R\$ 2.101.013,78 - Cofins;
- outubro/2009 = R\$ 12.888.526,85 - Cofins e R\$ 2.753.324,65 - PIS;
- fevereiro/2010 = R\$ 10.483.171,99 - Cofins.

(...)

*Em relação aos meses de abril a dezembro de 2010, a impugnante alega também que "Conforme evidenciado no relato dos fatos que ensejaram o Despacho Decisório combatido, a Fiscalização procedeu à glosa dos créditos decorrentes do pagamento da COFINS-Importação e/ou PIS-Importação incluídos nos PER/DCOMP's sob análise; sob o fundamento de que não há previsão legal para utilização, por empresa exportadora, de crédito de COFINS-Importação, apurados na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, para compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro, podendo o referido crédito apenas ser utilizado como desconto da contribuição a recolher, decorrentes das demais operações no mercado interno".*

*Analizando as planilhas "RECOMPOSIÇÃO DO DACON" dos respectivos trimestres, constata-se que a impugnante tem razão em parte nessas alegações. Os valores a serem reconhecidos à empresa, quanto a esse item, são os que constam nos Dacons respectivos e não utilizados como desconto das contribuições pela autoridade fiscal. São os seguintes:*

MÊS	Cofins	PIS
abr/10	12.402.007,25	2.692.541,05
mai/10	8.513.902,58	1.848.413,06
jun/10	9.217.289,63	2.001.122,09
jul/10	9.594.558,29	0,00
ago/10	8.042.566,59	0,00
set/10	6.696.943,96	1.453.941,78
out/10	5.058.802,72	0,00
nov/10	6.702.192,33	0,00
dez/10	5.217.516,12	0,00

*Registre-se que o valor da soma do PIS-Importação referente aos meses de julho e agosto foi deduzido no mês de agosto. Portanto, não existe crédito a ser reconhecido nesses meses.*

Dessa forma, constata-se que o acórdão da DRJ analisou o tópico *erros cometidos pela fiscalização na análise do procedimento compensatório* feito em sede de manifestação de inconformidade, referente ao **3º trimestre de 2010**.

E como a Recorrente, oportunamente, tanto no recurso voluntário (de folhas 1654/1808) quanto na manifestação de diligência (de folhas 3598/3650) não especifica ou detalha qual ponto dessa análise da DRJ merece reforma, mantendo os mesmos argumentos já trazidos no recurso inaugural, não vislumbro em nulidade da decisão recorrida nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto n.º 70.235/72.

### **Do mérito**

#### ***Das Considerações iniciais. Do Conceito de insumo. Do Resultado da Diligência Fiscal***

De início, merece registro o fato de que parcela relevante das glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições sociais no presente processo, as quais ensejaram na negativa de direito ao ressarcimento ou à compensação destes valores, está correlacionada ao não reconhecimento de determinados produtos ou serviços adquiridos como insumos da atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a análise realizada pela Fiscalização e pelo Julgador *a quo*, no que diz respeito aos enquadramento de determinado bem ou serviço na categoria de insumos, foi efetuada com apoio na Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004.

Nota-se que o conceito de insumo utilizado como premissa para o exame da base de cálculo das contribuições sociais tem supedâneo em entendimento já superado pela própria Receita Federal do Brasil após o que restou decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por este Conselho.

Como a autoridade fiscal diligente, manifestou *conclusivamente* sobre a adequação dos bens e serviços identificados como insumos ao conceito fixado no RESp n. 1.221.170/PR e detalhado no Parecer COSIT 5, de 17/12/2018, significa dizer que o conceito de insumo foi aferido considerando os critérios de *essencialidade* ou *relevância* para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Recorrente.

Considerando que a Recorrente **concordou** com o resultado da diligência (*Relatório de Diligência Fiscal*) no tocante às glosas revestidas, entendo que o mesmo deve ser acatado. Abaixo excertos da manifestação de diligência (de folhas 3598/3650):

*Assim, os autos foram remetidos à Delegacia da Receita Federal em Salvador/BA e distribuídos ao Sr. Auditor Fiscal Antoniel de Oliveira Rios, o qual, levando em consideração o quanto disposto no Parecer Técnico do IPT, em confronto com a decisão exarada pelo STJ (REsp n.º 1.221.170), com o Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018 e a Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019, emitiu o Relatório de Diligência Fiscal ora examinado, por meio do qual reconheceu o direito ao creditamento sobre grande parte dos insumos que tinham sido objeto de glosa, abaixo elencados (fls. 3.559/3.563):*

(...)

*Em relação a tais ajustes, a Manifestante, desde já, anui com as conclusões alcançadas pelo preposto fiscal que militam em prol do reconhecimento do crédito da contribuição em voga sobre as aquisições dos produtos acima listados.*

(...)

*Tal como em relação aos bens suso analisados, o auditor fiscal diligente, levando em consideração o quanto disposto no Parecer Técnico do IPT, em confronto com a decisão exarada pelo STJ (REsp n.º 1.221.170), com o Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018 e a Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019, reconheceu o direito ao creditamento sobre TODOS os serviços utilizados como insumos pela Manifestante e que tinham sido originalmente objeto de glosa, abaixo elencados:*

(...)

*Diante da reversão total das glosas, a Manifestante desde já anui com tais ajustes, concordando com as conclusões alcançadas pelo preposto fiscal que militam em prol do reconhecimento do crédito da contribuição em voga sobre a contratação dos serviços acima listados.*

Assim, adoto as razões da conclusão fiscal.

Diante do exposto, o que fica aqui discutido, basicamente, são as glosas de créditos mantidas pela autoridade fiscal diligente e contestadas pela Recorrente em sede de manifestação de diligência, referentes a: **i)** materiais de embalagem; **ii)** despesas de armazenagem e frete nas operações de venda; **iii)** créditos extemporâneos e **iv)** falta de apresentação de notas fiscais comprobatórias.

#### ***Das glosas de créditos referentes a materiais de embalagem***

A Recorrente utiliza-se ABRACADEIRA, BIG BAG, BOBINAS DE ENVASAMENTO, CAPA TRANSP P/ PALETIZADO, CAPUZ VINICON, CHAPA DE PAPELÃO, CONTAINER FLEX, CONTENTOR FLEXIVEL, ETIQUETA, FILME STRETCH, FIO RECHEIO, FIO POLIESTER, FITA ADESIVA, FITA PAPEL, LACRE PLÁSTICO, LONA PLÁSTICA, BIG BAG/MAG BAG, PALETE, SACARIA, SACO ACONDIC., SACO PAPEL, SACO PLAST, SOLVENTE LIMPEZA/RECODIFICACAO, TAMBOR 200L.

A autoridade fiscal *diligente* revelou que tais itens são utilizados **após a finalização do processo de produção dos bens**, vale dizer, utilizados nas operações venda/transporte dos produtos acabados, manifestando pela manutenção das glosas, relacionados

no *Anexo 1 – Bens Utilizados como Insumos – Glosas – 3T-2010*, perfazendo um total de R\$ 12.754.007,06, R\$ 13.928.986,09 e R\$ 12.347.901,09, respectivamente, aos períodos de apuração de julho, agosto e setembro/2010.

Considerando que o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do AgRg no RESP nº 1.125.253, publicado em 27/04/2010, já se posicionou no sentido de que *as embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte* confere direito a crédito.

Considerando que esta Turma colegiada (em composição distinta) tem decidido que o material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, quando *essencial* ou *relevante* ao processo produtivo é insumo.

Considerando que este Conselho Administrativo vem decidindo que é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando **i)** estes constituam embalagem primária do produto final, **ii)** quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo ou **iii)** quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

E considerando que a Recorrente atua na industrialização e comercialização de matérias-primas para a cadeia petroquímica, os chamados petroquímicos básicos, e na produção de resinas termoplásticas, com foco em polietileno, polipropileno e PVC.

Concluo que referidos materiais, mesmo empregados após a finalização do processo de produção dos bens, são utilizados como embalagens primária do produto final para transporte e manutenção da *qualidade* e da *segurança* do produto a ser comercializado pela Recorrente.

Neste sentido, voto para que seja revertida a glosa referente às embalagens de transporte.

### ***Das glosas de despesas de armazenagem e frete nas operações de venda***

A autoridade *diligente* manifestou pela manutenção da glosa das rubricas de **i. fretes de transferência de produtos acabados**; **ii. fretes de remessa para armazenagem**; **iii. fretes de vendas para empresas ligadas** e **iv. fretes para armazenagem contingencial – fábrica**. Segue trecho do resultado da diligência nessa matéria:

*Assim, somente os gastos com frete na venda de mercadorias e gastos relativos a despesas com frete na compra de insumos gerariam direito a créditos da não cumulatividade, os demais tipos de frete, por falta de previsão legal, não originariam tal direito.*

*Portanto, os dispêndios efetuados pelo contribuinte a título de “Fretes de Transferência de Produtos Acabados”, “Frete de Remessa para Armazenagem”, “Frete de Vendas para Empresas Ligadas” e “Fretes p/ Armazenagem Contingencial MI” deverão ser objeto de manutenção de glosa.*

*Assim, serão mantidas as glosas relativas a “Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Vendas”, nos valores de R\$ 16.642.206,12 (julho/2010), R\$ 23.777.698,81 (agosto/2010) e R\$ 20.164.712,97 (setembro/2010).*

A razão do Fisco é que o frete em operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou destes para empresas de armazenamento não configura operação de venda, mas mero deslocamento de mercadorias com o intuito de facilitar a logística, não havendo direito ao creditamento.

Por outro lado, a Recorrente defende que todo gasto de transporte das mercadorias em todos os estágios integrantes da operação de venda, essenciais à sua ocorrência, conferem direito a crédito. Argumenta também que, ao empregar o termo “frete na operação de venda”, quis o legislador deixar claro que todo gasto de transporte das mercadorias em todos os estágios integrantes da operação de venda, essenciais à sua ocorrência, conferem direito a crédito. Não fosse assim, teria usado o termo “frete na venda”, que teria o condão de limitar o direito ao crédito às despesas assumidas somente quando da efetiva alienação da mercadoria.

Defendo a posição da Recorrente, pois interpreto que todas as operações de transporte (frete), inclusive aquelas intermediárias, com a finalidade de disponibilizar o produto até o destinatário ou comprador, são abarcadas pelo termo *operações de venda* e, portanto, despesas *essenciais/relevantes* para que se operacionalize e se aperfeiçoe a venda das mercadorias produzidas, cujo direito de crédito está previsto no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

Nesse sentido, faço dos meus os precedentes trazidos pela Recorrente:

*Não destoam do quanto alegado decisões emanadas das Câmaras Baixas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no sentido de que o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos/centros de distribuição está inserido no custo total do frete para a entrega do produto ao cliente, conforme ilustram, por exemplo, os Acórdãos n.º 3302-008.009, 3302-007.764 e 3302-007.880.*

*A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, tendo sua reiterada jurisprudência albergado o direito a crédito em tais circunstâncias, mesmo após a vigência do Parecer Normativo COSIT RFB n.º 5/2018 e da Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019, conforme se infere, a título meramente exemplificativo, dos Acórdãos de n.ºs 9303-010.123, 9303-010.009 e 9303-010.147, cujos excertos deste último afirmam caber “a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive remessa para depósito fechado e armazém geral, conforme art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito de serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, quais sejam, os fretes na operação de venda.”*

Para reforçar meu voto, destaco ainda o entendimento proferido no Acórdão n. 9303-011.781 - CSRF, adotando tais justificativas como razão de decidir. Reproduzo:

*o entendimento firmado em sessão de julgamento para o presente caso que, por sua vez, cinge-se a controvérsia, especificamente, em relação à possibilidade de tomada de créditos do PIS e da COFINS sobre os fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e entre estabelecimentos e armazéns.*

*Quanto à matéria suscitada em recurso, qual seja, a possibilidade ou não de se constituir crédito de PIS e Cofins sobre fretes vinculados às operações de*

*transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, entendendo que assiste razão ao contribuinte.*

*Ainda que essa matéria tenha sofrido com mudanças de direcionamentos, com a devida vênia, mantenho meu posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.*

(...)

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

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

*Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.*

Dito tudo isso, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para que seja revertida a glosa referente às despesas de armazenagem e frete nas operações de i. fretes de transferência de produtos acabados; ii. fretes de remessa para armazenagem; iii. fretes de vendas para empresas ligadas e iv. fretes para armazenagem contingencial – fábrica.

### ***Das glosas de créditos extemporâneos***

A Recorrente efetuou ajustes positivos de créditos no DACON do mês de referência de setembro/2010, no montante de R\$ 104.251.202,39. Sobre o ajuste, consta consignado no TVF:

*Na data acima, conforme informa o próprio requerente, foi apropriado extemporaneamente créditos do PIS/COFINS, oriundo, dentre outras origens, da depreciação dos bens classificados no Ativo Imobilizado, da aquisição de materiais destinados a industrialização e daqueles utilizados na manutenção de aquisição de máquinas e equipamentos, referente aos bens adquiridos após maio/2004 e depreciados no período de janeiro de 2005 a setembro de 2010, nos valores acima.*

Segundo o Fisco, foi efetuada a glosa do ajuste positivo de créditos nesse mês de apuração (setembro/2010), sob a argumentação de que, a despeito de poderem ser utilizados em períodos posteriores, somente poderiam ser utilizados após a correta apuração, que é feita mediante retificação das escriturações dessas contribuições (DACON) e das DCTF correspondentes, o que não foi feito pela requerente. Não foi criado óbice ao aproveitamento, apenas exigido a retificação das escriturações para não “perder de vista a imprevisibilidade dos efeitos do aproveitamento de créditos em períodos que lhes são próprios”.

A auditoria fiscal *diligente*, em que pese o objetivo da Resolução aprovada por esta Turma para manifestar *conclusivamente sobre a glosa de créditos extemporâneos, ultrapassada a discussão referente a não retificação de DCTF/DACON*, defende a manutenção

da glosa ao entendimento de que haveria a necessidade de retificação das escriturações, não analisando o mérito em si dos créditos extemporâneos.

Todavia, cumpre noticiar que, em paralelo a tal diligência, foi também realizada diligência com idêntico propósito no PAF n.º **13502.720607/2012-42**, que se trata do Auto de Infração lavrado para exigir supostos débitos de PIS e de COFINS no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, abarcando, portanto, **também o 3º Trimestre de 2010, no qual o crédito extemporâneo foi registrado.**

Registre-se que a aludida autuação fiscal teve por origem justamente a análise dos processos de compensação de n.º 13502.900012/2012-79 (PIS) e **13502.900014/2012-68** (COFINS), alvo de mesmo Mandado de Procedimento Fiscal, tendo as respectivas análises e glosas, **inclusive dos créditos extemporâneos em questão**, resultado na lavratura do citado auto de infração, cuja cópia foi inclusive requestada nesses autos por meio da diligência antes realizada.

Pois bem, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF determinou realização de diligência naquele feito, de n.º 13502.720607/2012-42, por meio da Resolução n.º 3302-001.177, nos seguintes termos, em síntese:

*A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF possui entendimento consolidado no sentido de que existe possibilidade de aproveitamento do crédito extemporâneo sem a retificação da DACON, conforme Acórdão 9303-008.635, proferido em 14 de maio de 2019. (...)*

*No entanto, este colegiado entende que há necessidade de certificação de que os créditos não tenham sido utilizados em outro período.*

*Neste sentido é necessário converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da RFB, à vista dos documentos apresentados e do pedido extemporâneo de retificação da DCTF, se manifeste 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.*

Em atenção ao quanto solicitado por essa d. Turma, foi exarado Relatório de Diligência Fiscal, em que a autoridade fiscal, em apertada síntese, **reconheceu a origem do crédito, sua regularidade contábil e fiscal, bem como a não ocorrência de aproveitamento em duplicidade nos períodos de apuração dos créditos.**

A Recorrente resume o resultado da análise fiscal:

*Prosseguindo em sua análise, o d. Auditor Fiscal diligente dispôs acerca do prazo para registro de crédito extemporâneo no DACON, apontando como tempestivo apenas se “formalizado dentro dos 05 (cinco) anos subsequentes ao do documento que relata a prática do ato que dá suporte a cada crédito”, sob pena de perda de direito pelo decurso de prazo decadencial dentro da sistemática da homologação prevista no art. 150 do CTN.*

*Nesse sentido, **considerando que o crédito extemporâneo em análise foi registrado em setembro/2010**, o d. Auditor Fiscal diligente excluiu os valores anteriores a*

setembro/2005 (fl. 13.507), compreendidos entre janeiro a agosto/2005, que somam R\$ 15.312,91, conforme abaixo:

(...)

*E, por fim, concluiu o Auditor Fiscal que “Após análise das citadas planilhas, considerando as exclusões dispostas no parágrafo anterior, **chega-se à conclusão de que os valores apurados estão compatíveis com os demonstrados na linha 22, Fichas 06A e 16A, do DACON relativo ao mês de 09/2010, quais sejam, R\$ 22.540.505,84 (PIS/Pasep) e R\$ 104.251.202,39 (COFINS)**”.*

*Observe-se, portanto, que o auditor fiscal validou toda a documentação apresentada pela Requerente no curso da diligência, consubstanciada nos relatórios de apuração de créditos, memórias de cálculo, DACONs, demais informações e esclarecimentos prestados sobre as dúvidas suscitadas acerca do uso do crédito, não tendo feito qualquer ressalva ou crítica aos documentos que atestam a origem e formação dos créditos.*

Salienta-se que, na r. diligência, a Recorrente disponibilizou farta documentação probatória, a saber:

- a) planilhas eletrônicas contendo as informações necessárias, tais como número da nota fiscal, fornecedor, produto/serviço, data aquisição, data início da fruição do crédito, tipo de imobilizado, taxa depreciação, valor de aquisição, base de cálculo, valor creditado, para apurar os créditos auferidos e utilizados nos DACON tanto do contribuinte quanto das incorporadas envolvidas, no período entre Jan/2005 a Set/2010;
- b) planilhas eletrônicas contendo valores das bases de cálculo dos créditos declarados nos DACON tanto do contribuinte quanto das incorporadas envolvidas, no período entre Jan/2005 a Set/2010;
- c) dois tipos de relatórios (doc. 03): (i) Relatórios Analíticos1, e, (ii) Relatórios de Crédito mensal (nomeados de “PIS Mensal\_PERÍODO” e “COFINS Mensal\_PERÍODO”), cujas informações foram extraídas dos antigos sistemas de gerenciamento contábil da Requerente e de suas antigas incorporadas;
- d) memórias de cálculo originais dos créditos declarados nos DACON tanto pela Braskem S/A quanto pelas suas incorporadas envolvidas (Ipiranga e Copesul) do período de janeiro de 2005 a setembro de 2010 em planilhas eletrônicas. Tais memórias de cálculo originais, que espelham com exatidão os valores de diversas rubricas geradores de crédito declarados nos DACONs transmitidos, demonstram que os montantes dos créditos lançados extemporaneamente em setembro de 2010, sob a nomenclatura de “Ajuste Positivo de Crédito” não foram aproveitados pela Requerente no período de janeiro de 2005 a agosto de 2010, não havendo qualquer duplicidade de uso dos referidos créditos.

Portanto, os elementos mencionados pelo auditor responsável pela diligência no PAF n.º 13502.720607/2012-42 atestam a natureza dos créditos, sua regularidade contábil e a

ausência de uso em duplicidade, sendo sua única e exclusiva ressalva a consistente na glosa dos valores correspondentes aos 05 anos anteriores a setembro de 2010.

Dessa forma, sendo medida de economia processual e conveniência a reunião dos feitos, **adoto a prova produzida no PAF n.º 13502.720607/2012-42** em relação ao crédito extemporâneo, sob pena de deslindes distintos para esta mesma matéria em dois processos conexos.

Ventiladas tais considerações, quanto à discussão - necessidade ou não de retificação do DACON e/ou DCTF para fins de aproveitamento de créditos extemporâneos do COFINS no regime não cumulativo, antecipo meu entendimento por dar provimento ao Recurso Voluntário. O Acórdão que adoto como fundamento é o de n.º **9303-008.635**, da 3ª Turma da CSRF, assim ementado:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008*

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. POSSIBILIDADE.**

*Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.*

Nesse sentido, ainda friso que as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 **não restringem** a utilização de crédito extemporâneo das contribuições não cumulativas, **tampouco impõe, para tanto, restrições – retificação de obrigações acessórias**, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes. Ora, tais leis estabelecem literalmente que o *crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes*. Reforça-se o voto condutor do Acórdão n.º **9303-012.977**, de 15 de março de 2022, da 3ª Turma da CSRF, que abordou o assunto:

**Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em obrigações acessórias, quer sejam, DCTF, DACON/atual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época. Ou seja, erros formais não poderiam inviabilizar o direito de o sujeito passivo ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fiscal.**

Ante o relatado, devidamente comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade dos créditos extemporâneos da Recorrente, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas desses créditos.

***Das glosas por falta de apresentação de notas fiscais comprobatórias***

Conforme disposto no Termo de Verificação Fiscal, considerando insuficientes os documentos apresentados para comprovação de créditos lançados em DAFON, a Fiscalização concluiu pela glosa por não apresentação de documentação fiscal comprobatória das aquisições.

Visando dirimir dúvidas a respeito de tais divergências, foi solicitada, em atendimento ao Despacho 90 - 2 Turma da DRJ/JFA (vide fls. 10281-10282, do processo **13502.720607/2012-42** - processo relativo ao auto de infração PA 2009 e 2010), datado de 03/05/2017, a instauração de diligência fiscal junto ao contribuinte.

Em atendimento ao disposto acima, foi apresentado o Relatório de Diligência (às folhas 10293-10299, do processo **13502.720607/2012-42**), datado de 26/07/2017, em que o fiscal *diligente*, resumidamente, assim consignou:

*Podemos concluir, então, que a autoridade julgadora deverá utilizar para a base de cálculo dos créditos das contribuições os valores lançados no Livro Registro de Entradas.*

À luz do relatório de diligência fiscal, a **DRJ/JFA**, conforme Acórdão 09.65191, determinou (i) a reversão das glosas dos valores cujas diferenças foram confirmadas em sede de diligência fiscal, e (ii) a manutenção das glosas em relação às divergências remanescentes não elididas pela Manifestante:

*Portanto, a DRJ/JFA, conforme Acórdão 09.65191, de 28 de novembro de 2017, reverteu parte das glosas efetuadas sob esse título, conforme coluna "Glosas a serem revertidas" acima disposta, mantendo uma glosa de R\$ 2.651.841,90 para o período de apuração de jul/2010, pela qual opinamos pela sua manutenção, nos termos do relatório de diligência e do referido Acórdão.*

A Recorrente, após o término dos trabalhos de análise do levantamento elaborado pela r. diligência fiscal (oriunda da solicitação da DRJ/JFA), manifestou pela:

*(...) procedência parcial das glosas neste particular, especificamente nos casos em que as divergências remanescentes não tinham base em documentação fiscal ou nas situações em que não identificou justificativa capaz de afastá-las tendo incluído os respectivos débitos no parcelamento regulamentado pela Lei n.º 11.941/2009, por ocasião da reabertura do prazo de adesão promovida pela nova redação dada ao art. 2º da Lei n.º 12.996/2014 pelo art. 34 da Lei n.º 13.043/2014, conforme atestam as petições, demonstrativos e comprovantes de recolhimento já colacionados aos autos, por ocasião da apresentação de Manifestação à diligência realizada em primeira instância, conforme bem narrado pela Manifestante no Recurso Voluntário interposto.*

*5.7. Todavia, tais valores recolhidos deixaram de ser citados e mesmo considerados pelo auditor fiscal diligente no bojo do criticado Relatório de Diligência, devendo-se atentar para que os créditos apurados através do procedimento de diligência não sejam utilizados para quitar parcela da contribuição lançada que, a rigor, já havia sido quitada por ocasião da adesão a parcelamento, sob pena de se assim proceder ocasionar uma grande redução dos créditos passíveis de ressarcimento.*

*5.8. É dizer: na recomposição dos DAFONs da Manifestante, deverão ser considerados os seus pagamentos efetuados, de modo que o saldo de créditos passíveis de ressarcimento não seja prejudicado pela utilização de grande parcela dos créditos originados das glosas revertidas para quitação da contribuição originalmente lançada, que já fora quitada por ocasião do reconhecimento da procedência parcial das glosas pela própria Manifestante.*

*5.9. Logo, os pagamentos dos débitos levado à cabo pela ora Manifestante, devem ser considerados para abater a parcela da contribuição lançada, evitando que se reduza o crédito passível de ressarcimento nos presentes autos.*

Pois bem!

O assunto em destaque foi objeto de apreciação quando da análise do recurso anterior. Conforme descrito, as inconsistências verificadas entre os valores apontados pela Fiscalização e aqueles trazidos e comprovados pela Recorrente, foram devidamente corrigidos e exonerados em sua grande parte. Assim, não há o que ser analisado ao presente tópico, consequentemente, **não conheço da matéria por não haver litígio.**

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

- a. Rejeitar a preliminar de nulidade suscitada;
- b. No mérito, acolher o resultado da diligência, e seu impacto redutor nas glosas efetuadas, e reverter as glosas referentes a **i)** materiais de embalagem; **ii)** despesas de armazenagem e frete nas operações de venda e **iii)** créditos extemporâneos.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego