



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



**Processo nº** 13502.900948/2010-38  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-008.845 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de março de 2021  
**Recorrente** POLITENO INDUSTRIA E COMERCIO S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

**Diligência. Perícia. Desnecessária. Indeferimento**

Indefere-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revelar-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

**Créditos da Não-Cumulatividade. Conceito de Insumo. Critérios da Essencialidade ou da Relevância.**

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça e incorporado pela legislação complementar tributária, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se como tal, entre outros, no caso dos autos; vapor; água desmineralizada; água clarificada e ar comprimido (ar de instrumento).

**Créditos da Não-Cumulatividade. Embalagem. Transporte de Produtos Acabados. Incabível.**

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

**Frete na Operação de Venda. Comprovação.**

Para o reconhecimento de crédito na sistemática da não-cumulatividade é necessário que restem plenamente caracterizados os atributos de certeza e liquidez devendo ser comprovados por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de realização de diligência, para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para afastar as glosas associadas a água desmineralizada; água clarificada; ar de instrumento; vapor a 15 Kgf/cm<sup>2</sup> e a 42Kgf/cm<sup>2</sup>; ar de serviço; controladores de depósito (trocaador de calor e incrustação) e inibidores de corrosão; e (ii) por maioria de votos, para afastar as glosas relativas a material de embalagem, vencidos o Conselheiro Ronaldo Souza Dias (Relator), que negava provimento, e os Conselheiros Oswaldo Goncalves de Castro Neto e Luís Felipe de Barros Reche, que o davam em menor grau, negando provimento quanto aos pallets. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Fernanda Vieira Kotzias, substituída pelo conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

(documento assinado digitalmente)

Luís Felipe de Barros Reche – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Müller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, e Luís Felipe de Barros Reche (Presidente).

## Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 579 e ss) interposto contra decisão contida no Acórdão nº 04-44.205 - 3ª Turma da DRJ/CGE de 18/10/17 (fls. 556 e ss), que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 33 e ss) interposta contra Despacho Decisório (fls. 02 e ss), que reconheceu em parte direito creditório, formulado em PER/Dcomp, referente a **ressarcimento de PIS/Pasep não-cumulativo mercado interno**, do 2º trimestre de 2006.

### **I - Do Pedido, do Despacho Decisório e da Manifestação de Inconformidade.**

O relatório da decisão de primeiro grau (fls. 556 e ss) resume bem o contencioso até então, aqui se o transcreve:

A Autoridade Fiscal competente exarou o *Despacho Decisório* (fl. 02) identificador 930805240 na data de 04/05/2011, em que se pronunciou nos seguintes termos:

*Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, houve reconhecimento de direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:*

	Abril	Mai	Junho	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	23.156,41	21.539,97	45.334,96	90.031,34
VLR CRÉDITO DEFERIDO	22.580,98	21.201,52	44.641,13	88.423,63

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 30440.83214.311006.1.7.10-0982.

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 34131.45277.311006.1.5.10-9261

### III - APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS

*10. Após uma análise destas planilhas, com o devido cotejo, por amostragem, com as Notas Fiscais originais apresentadas, constatou-se que alguns dos produtos adquiridos não podem ser caracterizados como insumos geradores do crédito objeto do inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, pois não se enquadram dentro do conceito abrangido pelo § 5º, do art. 66, da IN SRF nº 247/2002:*

#### PALETS

*Em relação à questão dos paletes (ou palets), também existem decisões no sentido de não serem considerados insumos.*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. Somente geram créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.*

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

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

#### ÁGUA E VAPOR

Recorrendo novamente ao Acórdão nº 15-24609, de 18/08/2010, temos mais considerações sobre água e vapor:

No que tange aos itens cuja glosas foram especificamente questionadas pela manifestante, que representam a parcela mais relevante dos créditos, resta evidente que a água clarificada, o vapor 42 e o “nitrogênio gás” não entram em contato direto com o produto fabricado, pois a despeito de a manifestante argumentar que são produtos intermediários indispensáveis ao processo produtivo, são utilizados para resfriamento nas unidades de produção, nos trocadores de calor, geração de vapor, acionamento dos compressores e preenchimento do espaço ocupado pelo ar (contendo oxigênio), conforme alegado na própria Manifestação de Inconformidade. Embora necessários ao processo de industrialização, não exercem função análoga a das matérias primas e produtos intermediários e não são consumidos “em decorrência de um contato físico ou, melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”.

Quanto à água desmineralizada, embora a manifestante alegue que é empregada no processo produtivo como matéria-prima para a produção do glicol, destaque-se que tal informação não consta da “Descrição do Processo Produtivo” (fls. 51/56) entregue pela contribuinte (fls. 22/23) à fiscalização em atendimento à Intimação SARAC/DRF/CCI n.º 0171/2009. Tal informação também não consta do diagrama de produtos e aplicações apresentados com a Manifestação de Inconformidade (fl. 1302), sendo que, uma vez que a manifestante afirma que a água desmineralizada também é utilizada na geração de vapor e no fornecimento de calor, nos autos não segregou os valores relativos a cada utilização do referido item. Repise-se que o ônus de demonstrar o direito ao crédito é daquele que o pleiteia.

a) ar de instrumento: acessando o endereço eletrônico [http://www.wikidutos.org.br/w/index.php?title=Ar\\_de\\_instrumento](http://www.wikidutos.org.br/w/index.php?title=Ar_de_instrumento) encontra-se a seguinte definição: “ar proveniente de um sistema de compressão e condicionamento (filtragem e secagem), de forma a atender a instrumentos e equipamentos que necessitam de ar sob determinada pressão e grau de limpeza”. Apenas por esta definição já é possível verificar que, apesar de necessário para o funcionamento da planta industrial, este item não pode ser considerado um “insumo”, segundo a conceituação trazida pela IN SRF n.º 404/2004;

b) “genérico / item de despesa” (NCM 3824.90.41 – preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes): este item é identificado pelo contribuinte em sua planilha como “genérico / item de despesa”, mas pela verificação de sua NCM na mesma planilha verifica-se tratar de preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes, produtos cuja finalidade é manter a conservação e funcionalidade dos equipamentos da planta industrial. Portanto, não é possível admiti-los como sendo “insumos”;

c) controlador de depósitos de trocador de calor, controlador de depósitos e incrustação (Optitipe): finalidade semelhante à descrita no item “b”, tratado logo acima;

d) inibidor de corrosão em trocador de calor: finalidade semelhante à descrita no item “b”, tratado logo acima, com a diferença que os produtos descritos acima atuam de forma corretiva, reparadora, enquanto este produto tem atuação preventiva, inibidora.

Diante de tudo já exposto, entende-se elucidada a questão sobre a glosa dos produtos citados acima, uma vez que estes não podem ser considerados insumos

para fins de apuração de créditos da sistemática do PIS-COFINS não-cumulativo. Essa conclusão se baseia no texto descritivo do processo produtivo fornecido pelo próprio contribuinte.

Em anexo a este Termo encontra-se uma relação das notas fiscais referentes aos produtos que não foram considerados como insumos, através da qual encontra-se o valor das glosas efetuadas.

#### **DESPESAS COM FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA (FICHA 06A, LINHA 07 DO DACON 2006)**

A análise dos arquivos magnéticos de notas fiscais enviados pelo contribuinte para o sistema SINTEGRA resultou na identificação de divergências entre os valores informados no DACON para despesas com frete na operação de venda e os constantes em tais arquivos.

Assim sendo, o sujeito passivo foi intimado, em 13/12/2010, a apresentar as notas fiscais referentes às despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda, acompanhadas de demonstrativo contendo a relação de tais notas, nº das mesmas, CNPJ do fornecedor do serviço, CFOP e valor total.

No prazo determinado o sujeito passivo apresentou a documentação solicitada. Nesta, ficou evidenciado que o valor das despesas de armazenagem estavam coerentes com os valores apurados pela fiscalização. O mesmo foi observado em relação ao valor do frete nas operações de venda para o período compreendido entre Maio e Setembro de 2006 (apesar destes valores divergirem daqueles indicados nos DACONs respectivos).

Entretanto, em relação ao período compreendido entre Outubro de 2005 e Abril de 2006, foi identificado que o valor das despesas com frete apresentado nos DACONs respectivos e no demonstrativo entregue pelo sujeito passivo era superior ao valor constante nos arquivos magnéticos transmitidos para o SINTEGRA.

Em decorrência de tais divergências, o sujeito passivo foi novamente intimado, em 19/01/2011, a apresentar uma determinada quantidade de notas fiscais indicada pela fiscalização, as quais estavam listadas no demonstrativo de notas fiscais referentes às despesas com frete apresentado pelo contribuinte, mas não constavam nos arquivos magnéticos transmitidos para o SINTEGRA.

Transcorrido o prazo concedido, o contribuinte apresentou apenas parte das notas fiscais solicitadas, não possuindo, portanto, documentos hábeis a comprovar a veracidade das informações prestadas nos DACONs sobre o valor efetivo das despesas realizadas com frete.

Desta forma, o valor das despesas com frete considerado para fins de apuração dos créditos do sujeito passivo realizada nesta ação fiscal, para o período controvertido (Outubro de 2005 e Abril de 2006), foi calculado com base nos dados constantes nos arquivos magnéticos transmitidos pelo contribuinte para o sistema SINTEGRA. Para os demais períodos, o valor utilizado foi aquele apresentado no demonstrativo de notas fiscais de frete apresentado pelo contribuinte, uma vez que este documento está respaldado pela identificação das notas fiscais que geram o crédito, e não aqueles constantes nos DACONs respectivos, que são valores sintéticos, genéricos, sem a identificação de sua origem.

#### **CIENTIFICAÇÃO**

O sujeito passivo foi cientificado da referida decisão, realizado por postal, via AR, em 23/05/2011 (fl. 03).

## MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O sujeito passivo se manifesta em 21/06/2011 (fl. 33-65), com a juntada de documentos comprobatórios e alegação cujos pontos relevantes para apreciação do litígio são os seguintes:

2 - DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - LINHA 02 DA FICHA 6A DO DACON.

2.5. *No que tange aos paletes utilizados no transporte e estocagem dos produtos embalados nos Big Bags, entendeu a fiscalização que estes não conferem direito creditório, pois estes também não se enquadrariam no conceito de insumos veiculado pela já referida IN SRF n.º 247/2002.*

2.6. *Neste particular, invocando Acórdãos proferidos pelas DRJ's de Curitiba e Salvador, o preposto fiscal sustentou que os materiais de embalagem utilizados com a finalidade de permitir ou facilitar o transporte dos produtos acabados não conferem direito creditório, não podendo compor a base de cálculo dos créditos a descontar do PIS.*

2.7. *Ocorre, entretanto, que, os argumentos utilizados para a glosa de créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados como insumos em seu processo produtivo não merecem prosperar, face às razões a seguir aduzidas, através das quais restará comprovada a impertinência dos fundamentos alegados pela fiscalização, notadamente por não guardar consonância com o objetivo perseguido pelo legislador ao instituir o regime não-cumulativo da contribuição ao PIS/PASEP. Vejamos.*

A) DA INCORRETA INTERPRETAÇÃO DADA ÀS NORMAS DE REGÊNCIAS DO PIS

2.11. *Como cediço, com o advento da Lei n.º 10.637/2002, o regime de apuração do Programa de Integração Social - PIS, instituída pela Lei Complementar n.º 07/70, sofreu significativa alteração, haja vista a introdução da sistemática da não-cumulatividade na apuração do valor mensalmente devido.*

2.12. *Nesta sistemática, concedeu-se aos contribuintes tributados pelo imposto de renda com base no lucro real o direito de abaterem, dos débitos de PIS apurados na forma da lei acima citada, os créditos discriminados no artigo 3o do aludido diploma legal, para fins de quantificação do saldo mensalmente devido.*

[...]

2.46. *Dessa forma, longe de ser de difícil intelecção, constituem-se em insumos para a produção de bens não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, que não encontrem óbices na Lei 10.637/2002.*

[Cita jurisprudência]

2.55. *Assim, em face do quanto até aqui sustentado, observa-se que, a toda evidência, "o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que*

*necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. E dizer, 'bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços', na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda''''.*

*2.56. Por conseguinte, reunindo-se o quanto extraído da legislação de regência do IRPJ em confronto com a do PIS/PASEP e o entendimento consolidado da melhor doutrina e jurisprudência atuais, o conceito de insumos, em face da específica materialidade de tal contribuição, que incide sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, deve ser entendido como os custos envolvidos na produção, desde que estes não encontrem obstáculos na própria Lei n.º 10.637/2002, e que estes hajam sido antes tributados pelo próprio PIS.*

[...]

2.58. Neste panorama, a Requerente passa a expor os motivos pelos quais os aludidos insumos receberam tal classificação contábil, valendo-se, para tanto, das informações contidas na Descrição do Processo Produtivo (doe. 03), tornando, enfim, superada toda e qualquer discussão acerca da lisura dos créditos apropriados.

## **B) DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO**

### **3) Ar de instrumento**

2.70. Na Unidade de Polietilenos são utilizados diversos equipamentos pneumáticos, a exemplo as válvulas de controle.

2.71. Por sua vez, as válvulas de controle são instrumentos utilizados como elementos de controle de fluxo de produtos ou insumos dentro da unidade fabril. A título de exemplo, a necessidade de um fluxo adequado de vapor para que a temperatura de saída de uma corrente de hidrocarbonetos de um determinado trocador de calor seja controlada num valor requerido pelo processo.

2.72. Tais equipamentos pneumáticos, por sua vez, apenas são acionados com a injeção do denominado Ar de Instrumento, insumo consistente numa determinada quantidade de ar, num determinado patamar de pressão e isento de umidade.

2.73 Assim, o ar de instrumento revela-se como insumo indispensável para o processo produtivo da Requerente, na medida em que não há possibilidade de acionamento dos equipamentos pneumáticos sem o consumo do Ar de Instrumento.

2.74. É o aludido insumo que aciona os diversos equipamentos existentes na planta fabril da Requerente, fazendo-os operar.

2.75. Conseqüentemente, sem o acionamento dos equipamentos pneumáticos existentes da Unidade de Polietilenos, não há como produzir o Polietileno, pelo que é incontestável o direito ao crédito de PIS decorrente da utilização de tal insumo.

2.76. Ora, se a legislação de regência do PIS reconhece que os contribuintes fazem jus aos créditos de energia elétrica, admitindo que este tipo de energia é essencial ao funcionamento dos estabelecimento fabris, é evidente que tal previsão se aplica igualmente ao ar de instrumento, que aciona os equipamentos fabris.

2.77. Deste modo, analogicamente, o quanto dispõe a legislação quanto à energia elétrica e térmica também se aplica ao ar de instrumento que impulsiona a atividade produtiva, por meio do acionamento dos equipamentos.

#### 4) Água clarificada

2.78. A água clarificada é utilizada e consumida ao longo do processo produtivo e que, dada as suas funções no processo produtivo, mostra-se nele indispensável.

2.79. O insumo adquirido pela Requerente é utilizado essencialmente nas torres de resfriamento da planta industrial, onde ocorre o resfriamento de diversos fluidos do processo produtivo do polietileno.

2.80. Conforme acima pontuado, o processo produtivo do polietileno é baseado em reações químicas exotérmicas, ou seja, que liberam calor. Assim, em determinadas fases da produção é imprescindível que o calor gerado seja retirado das correntes líquidas e sólidas produzidas, sob pena de prejuízo irreversível ao produto final.

2.81. Note-se que o insumo ora em exame tem função análoga ao papel desempenhado pelos combustíveis, aos quais a legislação reconhece expressamente o direito aos respectivos créditos.

2.82. Enquanto os combustíveis propiciam o necessário aquecimento das turbinas, equipamentos e máquinas, a fim de atingir as condições necessárias à regular operação do processo produtivo, a água clarificada tem papel inverso, na medida em que resfria os fluidos e/ou correntes resultantes deste mesmo processo fabril, atingindo a temperatura necessária à ocorrência das reações físico-químicas inerentes ao processo produtivo.

2.83. Portanto, ao propiciar o resfriamento necessário das correntes que originam o produto final, a água atua de forma semelhante aos combustíveis, proporcionando que sejam assim atingidas as condições técnicas necessárias à fabricação dos produtos dentro dos patamares exigidos pelo mercado.

2.84. Constata-se, portanto, dos poucos exemplos aqui citados, que a água clarificada afigura-se em típico insumo, dentro do processo produtivo da Requerente; sendo seu consumo imprescindível ao controle da temperatura dos insumos nele empregados e, conseqüentemente, das reações químicas que ocorrem durante a produção do polietileno.

#### 5) Água Desmineralizada

*2.85. A Água Desmineralizada é um insumo de fundamental importância para o processo produtivo da Requerente, tendo por finalidade conferir propriedades distintas aos produtos finais. Sua utilização se dá nas três plantas, áreas distintas do processo de produção do Polietileno, sendo que o uso mais comum é na etapa final de peletização (granulação).*

*2.86. Na etapa final de peletização, a função da Água Desmineralizada é solidificar o polímero que fora fundido, através do contato direto, bem como conduzir os polímeros para outras etapas do processo produtivo.*

*2.87. Assim, salta aos olhos a essencialidade do referido insumo para o processo produtivo da Requerente.*

*2.88. Não é por outra razão que o aludido produto se afigura em custo de produção do polietileno, pelo que urge seja reconhecido o direito creditório decorrente dos custos incorridos na sua aquisição.*

## 6) Palete

2.89. *No exercício das suas atividades, a Requerente necessita adquirir materiais utilizados no transporte dos seus produtos dentro da planta industrial.*

2.90. *Os produtos finais fabricados pela Requerente são o Polietileno de Alta Densidade e de Ultra Alta Densidade, os quais são ensacados, dentre outros, em Big Bags ou em contêineres, a depender da quantidade a ser vendida.*

2.91. *Após serem produzidos e embalados, os produtos são empilhados sobre os paletes - material adquirido com a finalidade de deslocar as embalagens dentro da planta - para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque; deixando, por fim, o estabelecimento da Requerente com destino aos seus compradores.*

2.92. *É forçoso concluir, portanto, que os paletes são indispensáveis para a venda do polietileno produzido pela Requerente, e conseqüente entrega do produto aos seus clientes.*

2.93. *Não fossem tais produtos, a Requerente, certamente, não disporia de meios adequados para estocar e transportar os seus produtos finais, concluindo assim a sua atividade, que somente se finaliza após a devida entrega do produto aos seus clientes.*

2.94. Ora, o processo produtivo não pode ser encarado de forma limitada, pois compreende todas as etapas de preparação do produto final, até a sua disponibilização ao adquirente deste;

de modo que as etapas de ensacamento e transporte não podem ser dissociadas do processo fabril.

2.95. Diante do quanto aqui explicitado, não restam dúvidas de que o aludido produto se afigura em efetivo custo assumido pela Requerente em seu processo produtivo; pelo que os valores despendidos em sua aquisição devem compor a base de cálculo do crédito do PIS vinculado às receitas de exportação.

2.96. Pois bem! Partindo dos argumentos acima expendidos, sobretudo em face dos mais recentes julgados emanados do CARF, deve-se reconhecer que a aquisição de paletes, também gera direito ao crédito pretendido; já que constituem, evidentemente, custos necessários para o auferimento de receitas por parte da Requerente.

2.97. Entretanto, conforme relatado, valendo-se de raciocínio simplista e restritivo, a fiscalização promoveu a glosa dos créditos concernentes à aquisição dos paletes.

2.98. Ora, conforme demonstrado ao longo da presente Manifestação, o fato de os paletes representarem custos necessários à consecução do objeto social da Requerente por si só já lhe garante o direito creditório em debate. Logo, carece de relevância para fins de aproveitamento do crédito o fato de tais produtos serem utilizados no transporte das embalagens.

2.99. Sendo assim, os gastos experimentados pela Requerente a título de aquisição de material para embalagem in totum, conferem-lhe direito ao crédito da COFINS, visto que indispensáveis à concretização da etapa final do processo produtivo, qual seja, entrega do produto elaborado aos respectivos compradores.

2.100. Feitos os devidos esclarecimentos sobre os citados produtos -que condizem à inequívoca conclusão de que estes se afiguram em efetivos insumos - fica evidente que

os gastos a estes correspondentes, tratando-se de efetivos custos, devem ser incluídos na base de cálculo, gerando, assim, direito ao crédito de PIS equivocadamente glosado pelo preposto fiscal.

### 3 - DA INTERPRETAÇÃO DA IN SRF N° 247 CONFORME A LEI N 10.637/02

*3.21. Portanto, a par da interpretação da IN n° 247/2002 conforme a Lei n° 10.637/2002, conclui-se que o entendimento externado pela fiscalização no caso em apreço afigura-se absolutamente descabido, pelo que se impõe o reconhecimento dos créditos apurados pela Requerente, no que tange aos bens utilizados como insumo no seu processo produtivo.*

### 4. DO FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA DE MERCADORIA – LINHA 07, FICHA 6 A DO DACON

*4.10. Em que pese a clareza dos dispositivos legais trazidos à baila, o preposto fiscal, ao arrepio de tais comandos, comparou os valores consignados pela Requerente no DACON com os dados constantes no SINTEGRA, levando em consideração apenas o arquivo SINTEGRA referente ao estabelecimento da Manifestante situado na Bahia.*

*4.11. Ora, Nobres Julgadores, tendo a autoridade administrativa fiscal se embasado nos dados constantes no SINTEGRA para verificar a idoneidade dos valores lançados pela Requerente no DACON, deveria ela (autoridade administrativa) ter contabilizado os dados do SINTEGRA relativos aos demais estabelecimentos da Manifestante situados nos Estados de Minas Gerais e de São Paulo, e não apenas as informações constantes do arquivo SINTEGRA da matriz, localizada na Bahia.*

4.12. Isto porque, conforme acima demonstrado, a apuração e respectivo recolhimento da Contribuição para o PIS se dá de forma centralizada, pelo estabelecimento da matriz.

4.13. Portanto, ao cotejar os valores constantes no DACON com aqueles informados apenas no arquivo SINTEGRA correspondente ao estabelecimento matriz da Manifestante, verifica-se que a fiscalização incorreu em nítido erro na apuração dos créditos apropriados pela Requerente; distorcendo, pois, o montante a que faz jus a Manifestante.

4.14. Neste espeque, outra não pode ser a conclusão senão que, em vista de tal equívoco, há de ser reconhecida a integralidade do direito creditório apropriado pela Requerente referente às despesas com frete sobre operações de venda.

4.15. Longe de se configurarem meras assertivas, o quanto aqui ressaltado pode ser tranqüilamente confirmado por meio das notas fiscais correspondentes ao frete e à armazenagem contratadas no período, pelos estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo, que serão oportunamente juntadas a esses autos.

4.16. Isto porque, muito embora não tenha conseguido identificar dentro do prazo a que se encontra adstrita para a apresentação da presente manifestação de inconformidade os documentos fiscais capazes de suportar o creditamento efetuado, conforme declarado no DACON, que englobam as despesas com frete e armazenagem incorridas pelos seus demais estabelecimentos filiais, localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo, a Requerente está certa de que não violou a legislação de regência da matéria.

4.17. Por este motivo é que a Requerente, por meio do pessoal alocado em seu setor fiscal, prossegue empreendendo as devidas buscas em seus arquivos, com vistas a localizar os documentos que, certamente, demonstrarão a lisura dos procedimentos por ela adotados.

4.18. Neste cenário, com esteio no princípio da verdade material, a Requerente protesta desde já pela juntada posterior de razões complementares, inclusive, com novos documentos, o que fará, sem sombra de dúvida, dentro do menor tempo possível, já que prossegue se dedicando totalmente a este propósito

#### PEDIDO

*5.1. Em vista das firmes razões expendidas, pugna a Requerente para que sejam acolhidas as sólidas razões fincadas na presente Manifestação de Inconformidade, reconhecendo-se a integralidade do direito creditório pleiteado, homologando-se, por conseguinte, as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.*

Consta o Parecer do IPT (fl. 157-542) produzido em 05/06/2012 acerca do processo produtivo em análise.

Em 24/10/2013 foi protocolizado pedido de Diligência (fl. 113-119) com indicação de quesitos acerca de Parecer anexado .

## II – Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º grau julgou improcedente a manifestação de inconformidade, argumentando, em resumo, que:

(...)

Em relação ao conceito de insumo, como se vê, o sujeito passivo, em síntese, defende que consistem de insumos e, portanto, geram créditos todos os custos e despesas incorridas ou pagas pela empresa que se mostrem necessárias à obtenção das receitas.

Tal entendimento remete à identificação dos contornos especiais e peculiares a serem observados na tributação não cumulativa dessas contribuições, a qual tem o objetivo claro de desonerar a atividade produtiva, determinando as condições para se ingressar nesse novo regime e a sua forma de apuração.

Do ponto de vista do texto das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, somente geram créditos no regime da não cumulatividade os gastos com: **insumos diretos**, cuja previsão está expressa no art. 3º, II das mencionadas leis, sendo assim considerados “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**”; e **insumos indiretos**, restritos àqueles previstos nos demais incisos do mesmo artigo.

No que tange ao inciso II do art. 3º das leis acima citadas, não há dúvidas de que o conceito econômico de insumo é bem mais abrangente do que o que ali consta; o conceito econômico de insumo abrange todos os ônus necessários para que a pessoa jurídica desenvolva sua atividade-fim, como sustenta a contribuinte. No entanto, no âmbito das contribuições de que aqui se trata, as Leis impõem limitações a tal conceito: ao falar em insumos utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, as Leis, ao contrário do entendimento do defendente, criaram uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo (conceito jurídico de insumos).

Fato é que, independentemente da posição que se tenha acerca desta ou daquela acepção conceitual de insumo, verdade é que a formalização deste conceito já foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e da Instrução Normativa SRF n.º

404/2004, atos administrativos normativos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, assim dispuseram:

(...)

Como se percebe, as Instruções Normativas transcritas reafirmam, de forma explícita, que se deve ter por insumos na fabricação ou produção de bens: 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 de sua aplicação direta no processo produtivo do bem destinado à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

Em resumo, são insumos somente os bens e serviços consumidos ou aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e que, como já dito, têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.

Por oportuno, note-se que as Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004 não extrapolaram seus limites legais, criando ou definindo limitações ao uso e gozo de créditos da contribuição; como visto o artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, já fazem perceber que tais dispositivos definem os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços “utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Assim, não são as Instruções Normativas que impõem um limite injustificado ao exercício pleno da não cumulatividade - que seria, no entender da contribuinte, o de permitir o creditamento sobre toda e qualquer despesa -, mas, ao contrário, essa é uma limitação decorrente de lei, conforme acima visto.

Portanto, tem-se que as Instruções Normativas apenas esclareceram aquilo que as Leis já previam; em relação, especificamente, ao conceito de insumo, somente elucidam que este deve ser entendido como os bens e serviços utilizados especificamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda, não podendo ser considerados como tais os bens ou serviços prestados por pessoas jurídicas que não foram aplicados/consumidos/incorporados diretamente na produção do produto final a ser comercializado.

De tal sorte, o conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins é o resultante do cruzamento do artigo 3.º da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003 com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e com o artigo 8.º da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004.

Em outras palavras, não são considerados como insumos passíveis de geração de créditos, aqueles bens e serviços que não estejam intrínseca e diretamente associados ao processo produtivo de bem destinado à venda.

**FRETE.**

Acerca das regras para apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos

do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

Conforme se observa neste diploma normativo, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço.

Seguindo essa linha de entendimento, a Cosit já se manifestou, por exemplo, acerca da impossibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação a gastos com transporte produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos diferentes da própria pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 2, de 24 de janeiro de 2011) e em relação a transporte de produto acabado de e para centro de distribuição da pessoa jurídica (Solução de Divergência nº 26, de 30 de maio de 2008), entre outras.

Quanto à possibilidade de creditamento, a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente cuida expressamente dos gastos com transporte na operação de venda de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX).

Assim devem ser mantida a glosa do item sob análise.

#### ARMAZENAGEM. PALETS.

Como já exposto em tópico anterior, a legislação de regência, somente admite o desconto de crédito calculado em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, e determina expressamente que, neste caso, tal apuração pode se dar apenas em relação aos bens referidos nos incisos I e II, daquele mesmo art. 3º, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Assim, quaisquer outros valores que não se refiram estritamente à remuneração pela utilização do local de armazenagem da mercadoria vendida não geram crédito por inexistir permissivo legal para tanto. O mesmo se diga em relação aos valores pagos por serviços, mesmo que direta ou indiretamente ligados à operação de venda, que não se refira única e exclusivamente ao transporte da mercadoria já vendida, ou seja, à movimentação do produto vendido entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento do adquirente.

Assim, dever ser mantida a glosa desta rubrica.

#### DEMAIS SUBSTÂNCIAS.

Conforme exposto no tópico inicial, somente são insumos passíveis de creditamento as substâncias consumidas ou aplicadas diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

#### *Ar de instrumento*

Constata-se no Parecer Técnico que o “Ar de instrumento” é um sistema de apoio ao processo produtivo que atende diversas plantas industriais.

Confirma-se portanto que não se trata de insumo direto.

#### *Água clarificada*

Verifica-se no referido Parecer Técnico que a “Água clarificada” é utilizada no processo em trocadores de calor para controle dos níveis energéticos (temperatura) das diversas etapas do processo produtivo e, desta maneira controlar as propriedades físicoquímicas do produto em fabricação. É necessário o uso de água clarificada, tratada com produtos específicos, para que seja evitada a ocorrência de corrosão e incrustações no interior das tubulações, que poderiam ocorrer quando do uso de água comum com elevado teor de sais e outras substâncias.

Conclui-se portanto que não adere ao produto final passível de venda.

#### *Água Desmineralizada*

Depreende-se do citado Parecer Técnico que a “Água desmineralizada” é utilizada na etapas em que entra como reagente ou meio reacional, nos processos produtivos.

Confirma-se que é uma substância acessória à produção.

Assim, da análise das substâncias impugnadas conclui-se que as referidas glosas são escorreitas e devem ser mantidas integralmente.

(...)

### **III – Do Recurso Voluntário**

No Recurso Voluntário, a recorrente recuperou parte substancial de sua argumentação contida na manifestação de inconformidade, em síntese, os pontos são os seguintes:

1 – discorre sobre o conceito de insumo (*cf. item 3 do RV*), onde alega que bens cujos créditos foram glosados, na verdade, são essenciais ao seu processo produtivo. São os seguintes: a) água desmineralizada; b) água clarificada; c) ar de instrumento; d) controladores de depósito (trocador de calor e incrustação) e inibidores de corrosão; e) material de embalagem; f) vapor;

3 – alegou ser indevida a glosa de despesas com frete (*cf. item 3 do RV*);

A recorrente cita legislação, jurisprudência e doutrina e, ao final, pede:

4.1. Em vista das firmes razões expendidas, pugna a Recorrente para que essa Egrégia Câmara dê TOTAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, reformando-se a decisão recorrida para que seja reconhecido o direito creditório pleiteado pela Recorrente e homologadas as compensações declaradas até o limite do direito creditório reconhecido.

4.2. Requer, ainda, com fulcro no parágrafo único do art. 35, do Decreto n.º 7.574/2011, que seja realizada diligência fiscal, a fim de responder os quesitos anexos, em vista da controvérsia existente para elucidar o enquadramento dos aludidos produtos e serviços como insumos, em que pese o Parecer Técnico lavrado pelo IPT - Instituto de Pesquisas Tecnológicas já atestar que os produtos e serviços cujos créditos foram glosados se caracterizam como insumos, atendendo aos requisitos exigidos pela legislação de regência das contribuições.

4.3. Para tanto, a Recorrente nomeia como seu assistente Técnico o Eng. Antônio Constantino Pereira, integrante do seu corpo técnico, com endereço na Rua Anfilóbio de Carvalho, 142, Barbalho, Salvador, Bahia, CEP 40.301-180.

4.4. Protesta ainda pela juntada posterior de documentos, ao arrimo do princípio da verdade material e da economia processual.

## Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

### I – Glosa de Créditos

Os créditos que permanecem em disputa, conforme destacado no relatório acima, correspondem aos seguintes itens: a) água desmineralizada; b) água clarificada; c) ar de instrumento; d) controladores de depósito (trocaador de calor e incrustação) e inibidores de corrosão; e) material de embalagem; f) vapor. E, ainda, créditos correspondentes à despesas com frete. Na sequência será analisado cada um dos itens.

#### I.1 - água desmineralizada; água clarificada; ar de instrumento; vapor

A Recorrente entende que a **água desmineralizada** é “*essencial ao processo produtivo do Polietileno, já que sem ela tal produto final restaria inevitavelmente prejudicado; pelo que tal insumo também gera direito ao crédito de COFINS*”. Cita em apoio Laudo Técnico (fls. 103 e ss, vide também Parecer Técnico 20.465-301, fls. 157 e ss) juntado aos autos, onde se lê que

Esse tipo de água é utilizada nas três plantas, em áreas distintas no processo de produção de polietileno. O uso mais comum é na etapa final de peletização (granulação) onde, após a matriz da extrusora, o polímero fundido passa por um conjunto de facas que o corta em pequenos pedaços (pellets). **O polímero fundido é solidificado através do contato com a água desmineralizada e transportados para outras etapas do processo pela mesma água que o solidificou. Também é utilizada para controle do temperatura de outros equipamentos na área de peletização.** (gn)

O Colegiado *a quo* tratou em conjunto este e outros itens, apresentando argumento único para glosar os créditos decorrentes das despesas com Água Desmineralizada, Água Clarificada e Ar de Instrumento, entendendo que:

não se enquadram no conceito de insumo adotado pela Receita Federal do Brasil, pois não entram em contato direto com o produto fabricado, pois a despeito de a manifestante argumentar que são produtos intermediários indispensáveis ao processo produtivo, são utilizados para resfriamento nas unidades de produção, nos trocadores de calor, geração de vapor, acionamento dos compressores e preenchimento do espaço ocupado pelo ar (contendo oxigênio) e limpeza dos equipamentos. Embora necessários ao processo de industrialização, não exercem função análoga a das matérias primas e produtos intermediários e não são consumidos “em **decorrência de um contato físico**

ou, melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”.

De fato, no atual contexto, a qualificação de um item – *bem ou serviço* – **como insumo** deve ser aferida à luz dos critérios de essencialidade ou de relevância, considerando-se sua imprescindibilidade ou sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Empresa, conforme decidiu, no mérito e de forma definitiva, o E. STJ em sede de recurso especial (REsp 1.221.170/PR), julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser seguida no âmbito deste tribunal fiscal, consoante o art. 62 do Anexo II do RICARF.

A PGFN analisou de forma minudente a decisão contida no REsp 1.221.170/PR mediante expedição da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da qual se transcreve abaixo alguns excertos, pois lança luz nos critérios fixados pelo E. STJ:

(...)

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “**teste de subtração**” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se **que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.**

(...)

Deduz-se daí que o conceito de insumo utilizado pela decisão recorrida (*bens consumidos no processo de fabricação em decorrência de um contato físico ou por incorporação ao produto final*) encontra-se superado a partir da decisão do e. STJ de 2018 (*Resp 1.221.170/PR*).

De sua descrição, conclui-se que o item em tela (*e. g. água desmineralizada*) se retirado do processo produtivo, comprometeria a consecução da atividade fim da empresa, sendo essencial ou, pelo menos, relevante, pois, no caso específico é integrante deste processo, devendo ser considerado subsumido ao novo conceito de insumo.

Do mesmo modo: *Água Clarificada e Ar de Instrumento*.

Segundo o laudo técnico citado a “*função principal da água clarificada é a de refrigeração, sendo utilizada basicamente em trocadores de calor presentes nas plantas de polietileno para remover calor dos fluidos de processo*”. E, no citado Parecer do IPT registra-se que:

(...) É necessário o uso de água clarificada, tratada com produtos específicos, para que seja evitada a ocorrência de corrosão e incrustações no interior das tubulações, que poderiam ocorrer quando do uso de água comum com elevado teor de sais e outras substâncias. A ocorrência de incrustações acarreta perda de eficiência nas trocas térmicas, o que pode implicar em aumento da temperatura dos equipamentos e, como consequência disto, risco de incêndios e explosão.

De sua descrição deduz-se que a Água Clarificada deve ser admitida como integrante do específico processo de produção da recorrente, e, assim, pela via da relevância ser considerado insumo para o fim de creditamento no regime da não-cumulatividade.

Quanto ao **Ar de Instrumento**, o Parecer Técnico do IPT registra:

(...) trata-se de ar pressurizado e desumidificado, utilizado para garantir o funcionamento da malha de controle e dos instrumentos da planta, através do acionamento de diversos equipamentos pneumáticos existentes na planta, tais como válvulas, por exemplo, fazendo-os operar. Trata-se de força motriz que aciona os referidos equipamentos, permitindo o regular desenvolvimento dos processos.

Sem o uso do ar de instrumento, a operação da unidade fabril e a manutenção do processo produtivo são comprometidas, já que diversos equipamentos restariam inoperantes.

O argumento na decisão recorrida para manter a glosa baseia-se, como já citado, no fato de que o bem em questão *não exerce função análoga a das matérias primas e produtos intermediários e não são consumidos “em decorrência de um contato físico ou, melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”*.

Assim, entende-se tal item como relevante para fins de enquadramento no conceito de insumo elaborado a partir da decisão citada do e. STJ, que não fora observada no acórdão *a quo*.

Quanto ao **Vapor** (a 15 kgf/cm<sup>2</sup> ou a 42 kgf/cm<sup>2</sup>), o Parecer Técnico do IPT registra:

O vapor à pressão de 15 kgf/cm<sup>2</sup> atinge temperaturas de cerca de 250 °C. A função do vapor é transportar energia térmica para os processos, aquecendo alguns equipamentos e cedendo calor para as correntes de processo, mantendo estes processos nas temperaturas necessárias de operação. O vapor d'água é essencial para o controle térmico (fonte de energia) em diversas seções da produção descritas no Item 3.2, a saber: preparo de catalisadores, purificação de matérias primas, reação (iniciação), secagem do polímero, extrusão, recuperação de monômeros e recuperação do solvente.

(...)

O vapor à pressão de 42 kgf/cm<sup>2</sup> também é recebido pela empresa por tubulação, diretamente da UNIB - Unidade de Insumos Básicos da Braskem S/A. A esta pressão, o vapor atinge temperaturas de cerca de 320 °C. Sua função no processo também é transportar energia térmica, aquecendo alguns equipamentos e cedendo calor e mantendo estes processos nas temperaturas necessárias de operação. O vapor à pressão de 42 kgf/cm<sup>2</sup> é essencial para o controle térmico da extrusora, por exemplo, equipamento fundamental para o processo fabril que ocorre na etapa de granulação, conforme Item 3.2.4.4.

(...)

O argumento na decisão recorrida para manter a glosa baseia-se, como já citado, no fato de que o bem em questão *não exerce função análoga a das matérias primas e produtos intermediários e não são consumidos em decorrência de um contato físico ou de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.*

Da descrição oferecida, entende-se tal item como relevante para fins de enquadramento no conceito de insumo, elaborado a partir da decisão citada do e. STJ, não observada no acórdão *a quo*.

Na mesma linha de entendimento, aqui adotada, encontra-se o **Acórdão nº 9303-010.722 – CSRF / 3ª Turma, unânime, de 16/09/20**, conforme ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se aí, no caso de um fabricante de defensivos agrícolas: nitrogênio; **vapor d'água a alta pressão; vapor d'água a baixa pressão; água desmineralizada** (na parte em que atua similarmente ao vapor d'água); **água clarificada e ar comprimido.**

(Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

Aplicam-se os mesmos argumentos ainda quanto aos itens **controladores de depósito (trocador de calor e incrustação), inibidores de corrosão** devendo ser incluídas na base de cálculo dos créditos da contribuição não-cumulativa as despesas referentes aos mesmos, pois a finalidade de tais itens é manter a funcionalidade dos equipamentos da planta industrial, ou de forma corretiva e reparadora, ou de forma preventiva ou inibidora, conforme descrito no próprio Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 12 e seguintes:

b) “genérico / item de despesa” (NCM 3824.90.41 – preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes): este item é identificado pelo contribuinte em sua planilha como “genérico / item de despesa”, mas pela verificação de sua NCM na mesma planilha verifica-se tratar de preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes, produtos cuja finalidade é manter a conservação e funcionalidade dos equipamentos da planta industrial. Portanto, não é possível admiti-los como sendo “insumos”;

c) controlador de depósitos de trocador de calor, controlador de depósitos e incrustação (Optitipe): finalidade semelhante à descrita no item “b”, tratado logo acima;

d) inibidor de corrosão em trocador de calor: finalidade semelhante à descrita no item “b”, tratado logo acima, com a diferença que os produtos descritos acima atuam de forma corretiva, reparadora, enquanto este produto tem atuação preventiva, inibidora.

A conclusão no TVF é negativa em relação à qualificação de insumo dos itens, contudo, devem ser enquadrados nesta categoria dada a interpretação mais atualizada do termo, pelo critério da essencialidade ou da relevância, pois a privação de tais itens inviabilizaria o processo produtivo, conforme se verifica na descrição acima e do laudo técnico apresentado pela contribuinte em anexo à manifestação de inconformidade:

#### 9. CONTROLADOR DE DEPÓSITOS DE TROCADOR DE CALOR

Produto químico usado para o tratamento da água usada para resfriamento do processo de produção. Para evitar que ocorra deposição de material sobre os turnos e cause perda de produção.

#### 10. CONTROLADOR DE DEPÓSITOS E INCRUSTAÇÃO (OPTITISPE)

Produto químico usado para o tratamento da água usada para resfriamento do processo de produção. Para evitar que ocorra corrosão e furos dos tubos com consequentemente vazamentos de produtos inflamáveis e emergência.

(...)

#### 12. INIBIDOR DE CORROSÃO EM TROCADOR DE CALOR

Produto químico usado para o tratamento da água usada para resfriamento do processo de produção. Para evitar que ocorra corrosão e furos dos tubos com consequentemente vazamentos de produtos inflamáveis e emergência.

Interpretados como itens que conservam a funcionalidade dos equipamentos do sistema produtivo – sem que haja capitalização dos mesmos nos respectivos ativos - , garantindo a continuidade da produção, os **controladores de depósito (trocador de calor e incrustação), inibidores de corrosão** devem ser considerados na apuração dos créditos da contribuição não-cumulativa, conforme aliás já admite a Receita Federal do Brasil mediante Parecer Normativo Cosit / RFB nº 05/2018:

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

## I.2 – material de embalagem

O Colegiado *a quo* quanto ao item anotou que :

quaisquer outros valores que não se refiram estritamente à remuneração pela utilização do local de armazenagem da mercadoria vendida não geram crédito por inexistir permissivo legal para tanto. O mesmo se diga em relação aos valores pagos por serviços, mesmo que direta ou indiretamente ligados à operação de venda, que não se refira única e exclusivamente ao transporte da mercadoria já vendida, ou seja, à movimentação do produto vendido entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento do adquirente.

A recorrente, por sua vez, argumenta que “*após serem produzidos e embalados nos sacos acima especificados, os produtos são empilhados sobre os pallets para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque, e logo após a rumar com destino aos seus compradores*” (RV, parágrafo 2.96). Nesta linha, entende a recorrente ser essencial a sua atividade os pallets.

A embalagem no caso – os pallets – são fundamentalmente acondicionamento para o deslocamento dos produtos após finalizados, isto é, cumprem função apenas quando os produtos estão acabados e, neste sentido, não podem ser subsumidos ao conceito de insumo, pois representam um gasto **posterior** ao **término do processo produtivo**, não podendo por isso ser considerado essencial ou relevante para este processo. Por outro lado, não se trata de embalagem de apresentação, mas de transporte.

O Parecer Normativo Cosit / RFB nº 05/2018 alinha-se com este entendimento:

(...)

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos** para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) **embalagens para transporte das mercadorias**; etc.

(...)

56. Destarte, exemplificativamente, **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete)** de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) **embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras.

(...) (gn)

Assim, mantém-se a glosa do item.

### I.3 - frete

No caso, a controvérsia quanto ao frete (na venda) não diz respeito a qualquer divergência conceitual ou doutrinária, mas apenas de apuração do valor do crédito referente ao item.

Já no Termo de Verificação Fiscal (TVF) , fls. 12 e seguintes, a Autoridade Fiscal apontou que:

A análise dos arquivos magnéticos de notas fiscais enviados pelo contribuinte para o sistema SINTEGRA **resultou na identificação de divergências** entre os valores informados no DACON para despesas com frete nas operações de venda e os constantes em tais arquivos.

Assim sendo, o sujeito passivo foi intimado, em 13/12/2010, **a apresentar as notas fiscais** referentes às despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de

venda, acompanhadas de demonstrativo contendo a relação de tais notas, nº das mesmas, CNPJ do fornecedor do serviço, CFOP e valor total.

A contribuinte apresentara demonstrativo que, no entanto divergia dos dados do SINTEGRA.

Fora então reintimado para apresentar parte das notas fiscais listadas em seu próprio demonstrativo, mas apresentou apenas parte destas, conforme TVF:

Transcorrido o prazo concedido, o contribuinte apresentou **apenas parte das notas fiscais solicitadas**, não possuindo, portanto, documentos hábeis a comprovar a veracidade das informações prestadas nos DACONs sobre o valor efetivo das despesas realizadas com frete.

Desta forma, o valor das despesas com frete considerado para fins de apuração dos créditos do sujeito passivo realizada nesta ação fiscal, para o período controvertido (Outubro de 2005 e Abril de 2006), foi calculado com base nos dados constantes nos arquivos magnéticos transmitidos pelo contribuinte para o sistema SINTEGRA. Para os demais períodos, o valor utilizado foi aquele apresentado no demonstrativo de notas fiscais de frete apresentado pelo contribuinte, uma vez que este documento está respaldado pela identificação das notas fiscais que geram o crédito, e não aqueles constantes nos DACONs respectivos, que são valores sintéticos, genéricos, sem a identificação de sua origem. (gn)

A contribuinte alega apenas que o SINTEGRA levado em conta continha dados referentes à matriz (na BA), não tendo sido considerados os dados das filiais (em MG e SP). Mas o argumento não prevalece porque, conforme acima registrado, fora dada oportunidade para juntar *– amostragem previamente definida!* – notas fiscais constantes do seu demonstrativo, mas deste ônus não se desincumbiu.

Nem mesmo em sede de Manifestação de Inconformidade cumpriu com o solicitado, mas prometendo que as notas fiscais seriam *“oportunamente juntadas a esses autos”*:

4.15. Longe de se configurarem meras assertivas, o quanto aqui ressaltado pode ser tranquilamente confirmado por meio das notas fiscais correspondentes ao frete e à armazenagem contratadas no período, pelos estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo, **que serão oportunamente juntadas a esses autos**.

O Colegiado *a quo*, então, manteve a glosa.

No Recurso Voluntário, a contribuinte reafirmou os pontos da Manifestação de Inconformidade, mas continuou sem atender à solicitação formulada desde o período de fiscalização, anterior ao despacho decisório: apresentar parte das notas fiscais constantes de seu próprio demonstrativo.

Assim, entende-se deva ser mantida a glosa no ponto.

## II – Diligência/Perícia

A recorrente pede diligência para “elucidar o enquadramento dos aludidos produtos e serviços como insumos”.

É desnecessária a diligência, pois o enquadramento ou não no conceito de insumo independe de nova auditoria e já fora analisado, sendo deferido a maior parte dos itens; quanto ao frete a questão limita-se à juntada de notas fiscais, que intimado para tanto, antes do despacho do decisório, até agora a contribuinte não se desincumbira deste ônus.

Portanto, encontram-se nos autos os elementos necessários para firmar convicção no julgamento, não havendo pontos controversos remanescentes que justifiquem o retorno dos autos em diligência, como requerido pelo contribuinte.

Assim, o pedido de diligência/perícia, se deferido, apenas procrastinaria a solução do contencioso ainda mais do que já se prolongara, fato incompatível com o ideal de celeridade processual e segurança jurídica. Neste sentido, dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis**, ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (*Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993*)

Portanto, indefere-se o pedido de diligência.

Do exposto, **voto** por conhecer do Recurso, dando-lhe parcial provimento para **reverter as glosas** relativas aos itens: a) água desmineralizada; b) água clarificada; c) ar de instrumento; d) vapor; e) controladores de depósito (trocaador de calor e incrustação) e inibidores de corrosão; e para **manter as glosas** relativas aos itens: a) material de embalagem e b) frete. Voto ainda pelo indeferimento do pedido de diligência.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias

## Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, redator designado

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, ousou dele discordar exclusivamente em relação às glosas relativas a material de embalagem, o que faço nos seguintes termos.

A decisão recorrida entendeu que se estaria diante de “(...) *adição de embalagem depois de o produto estar fabricado*”, o que “(...) *não compõe o processo de industrialização, donde se conclui que o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto*”.

Voltamo-nos, na espécie, a sacarias, sacas, sacos, *big bags*, *mag bags* ou em contêineres empilhados, a depender da quantidade, em *pallets* para fins de transporte do setor de ensacamento para o estoque e posterior destino aos compradores, bem como a filme/filme

stretch, braçadeiras, caixas de papelão, filmes, fitas e colas que têm por finalidade manter agrupadas por espécie e quantidade as embalagens vedadas e lacradas.

Os materiais de embalagem utilizados com a finalidade de manter o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção. Em conformidade com o parecer técnico do IPT são utilizados no ensacamento e acondicionamento do polietileno produzido, sendo que o produto final é apresentado na forma de pó, pellets e microsferas, afigurando-se inviável seu armazenamento e posterior venda sem o devido armazenamento.

Observe-se, em especial naquilo que toca aos *pallets*, que se está diante de material classificado como “*one way*”, não retornável, integrando, portanto, a embalagem do produto final, e retirá-los seria inviabilizar a venda pois sobre eles são agrupados os sacos e posteriormente o conjunto é envolvido em capas, capuzes, plásticos e plásticos filmes, nos termos do parecer técnico voltado a analisar especificamente a função dos estrados:

*O processo de embalagem se inicia (Etapa 1) com os pellets de polietileno sendo primeiro embalados em sacaria ou contêineres flexíveis, também denominados contentores flexíveis, ou big bags de rafia.*

*Em seguida (Etapa 2) os big bags são revestidos com um filme protetor stretch e uma capa protetora.*

*Por fim, na etapa final (Etapa 3), os big bags envolvidos nos filmes protetores são apoiados sobre paletes de madeira. Entre os paletes de madeira e os big bags, é inserida uma folha de papelão que protege a embalagem contra rasgamento, tendo em vista a possível presença de farpas e irregularidades na madeira do palete de madeira.*

*(...)*

*Outra função que se mostra clara é a de que os paletes de madeira também:*

*d) exercem a importante função de isolar todo o sistema de contato direto com o solo, minimizando ou mesmo evitando possíveis contatos com micro-organismos e produtos químicos ou águas contaminadas presentes no solo.*

*Como se vê, a função principal dos paletes de madeira consiste em proteger o sistema do contato direto com o solo, minimizando ou mesmo evitando possíveis contatos com micro-organismos e produtos químicos ou águas contaminadas presentes no solo. Ademais, também desempenham a função secundária de serem utilizados para suportar e permitir o transporte com uso de empilhadeira dos materiais produzidos e embalados, conforme descrito acima, também são responsáveis pela proteção da carga.*

São, portanto, necessários para o processo envolvido na atividade fabril da contribuinte, devendo os custos de sua aquisição implicarem creditamento também neste particular. É, portanto, correta a apropriação dos créditos referentes a material de embalagem, incluindo-se sob tal rubrica os *pallets*, e, neste sentido, resta registrada nossa divergência pontual quanto ao voto do relator.

Este, aliás, é o entendimento do Acórdão CSRF n.º 9303-009.049, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em sessão de 17/07/2019 em **votação unânime**, no sentido de que as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e que, depois de concluído o processo produtivo, se destinam ao transporte dos produtos acabados para garantir a integridade física dos materiais devem gerar direito a creditamento de PIS e COFINS, na sistemática não cumulativa, relativo às suas aquisições.

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento parcial no sentido de afastar as glosas relativas a material de embalagem.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco