



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.901208/2011-08
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.846 – 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: 01/10/2006 a 31/12/2006

SOBRESTAMENTO. JULGAMENTO CONJUNTO. DESCABIMENTO.

Não há previsão legal nem para o sobrestamento, nem para o julgamento conjunto de processos. O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a Administração a impulsionar o processo até sua decisão final.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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 aí, no caso dos autos; vapor; água desmineralizada; água clarificada e ar comprimido (ar de instrumento).

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS APURADOS. DEDUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS.

Somente os créditos do PIS/Pasep e da Cofins remanescentes após o desconto de débitos das respectivas contribuições poderão ser utilizados para ressarcimento ou compensação

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os pedidos de sobrestamento e 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/cm² e a 42Kgf/cm²; e (ii) por maioria de votos, para afastar as glosas relativas aos itens agrupados como material de embalagem, vencidos o Conselheiro Ronaldo Souza Dias (Relator), que negava provimento, e os Conselheiros Oswaldo Gonçalves 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.

(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 Gonçalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado em substituição ao conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que se declarou impedido), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Müller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado em substituição à conselheira Fernanda Vieira Kotzias, que se declarou impedida), Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), e Luís Felipe de Barros Reche (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 751 e ss) interposto contra decisão contida no Acórdão nº 04-46.803 - 4ª Turma da DRJ/CGE de 27/09/18 (fls. 733 e ss), que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 118 e ss) interposta contra Despacho Decisório (fls. 89 e ss), que reconheceu em parte direito creditório, formulado em PER/Dcomp, referente a **ressarcimento de PIS não-cumulativo mercado interno**, do 4º trimestre de 2006.

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

O relatório da decisão de primeiro grau (fls. 733 e ss) resume bem o contencioso até então, aqui se o transcreve:

O sujeito passivo acima identificado apresentou o Pedido de Ressarcimento – PER nº 19366.00539.090107.1.1.10-6513, referente a crédito de PIS não-cumulativo – Mercado Interno, apurado no 4º trimestre de 2006, no valor de R\$ 47.858,59, tendo encaminhado também Declaração (ões) de Compensação – Dcomp(s) vinculada (s) ao mesmo crédito.

Para a análise dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal realizou o procedimento de fiscal de número 2011-00073. O resultado desse trabalho consta no relatório denominado “Termo de Verificação Fiscal”, às fls. 89 a 100, contendo o detalhamento e a fundamentação das diversas glosas efetuadas, concluindo pela inexistência de crédito passível de ressarcimento/compensação para o 4º trimestre de 2006.

De acordo com o mencionado relatório, a Autoridade Fiscal procedeu às seguintes glosas nas bases de cálculo dos créditos pleiteados:

A) Itens: Abraçadeira, Água Clarificada, Água Desmineralizada, Ar de Instrumento, Ar de Serviço, Vapor d’água, por não se caracterizarem como insumos geradores do crédito com base no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e no artigo 66 da IN SRF nº 247/2002.

B) Pela análise da descrição do processo produtivo fornecida pelo sujeito passivo, tais itens acima, não se desgastam ou deterioram em função de ação direta com o produto em fabricação. Embora necessários ao processo de industrialização, não exercem função análoga a das matérias primas e produtos intermediários. São elementos acessórios, conhecidos na indústria química como “utilidades”.

C) No caso de materiais de embalagem e produtos utilizados no acabamento destes materiais de embalagem (abraçadeira, filme e *pallet*) foram utilizados apenas na movimentação, armazenagem e transporte de produtos, sem que houvesse a incorporação desses bens durante o processo de industrialização, portanto, não podem gerar direito ao crédito da contribuição.

A autoridade fiscal destaca que apesar de o artigo 18 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, ter dado nova redação ao inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, incluindo a energia térmica inclusive sob a forma de vapor dentre os créditos que a pessoa jurídica pode descontar, em relação às essas aquisições à época dos fatos em análise inexistia previsão que permitisse o creditamento pretendido.

O sujeito passivo, ao tomar ciência do Despacho Decisório em 03/01/2012, apresentou em 02/02/2012, manifestação de inconformidade (118 a 158) contestando a decisão com base nas seguintes alegações:

A) Pede o sobrestamento deste processo até o julgamento dos processos nº 13502.900951/2010-51 e 13502.900952/2010-04, alegando que a autoridade fiscal deixou de aproveitar saldos remanescentes dos períodos objeto daqueles processos.

B) O conceito de insumo para PIS/COFINS adotado nos atos normativos da RFB é o mesmo da legislação do IPI, não sendo o mais adequado, pois “a materialidade da contribuição em tela é diversa da do IPI, já que consiste na aferição de receita, de modo que a conceituação de insumo para fins da implementação da técnica da não cumulatividade da COFINS deve levar tal especificidade na devida conta”. Nesse sentido menciona doutrina e jurisprudência administrativa.

C) Ilegalidade da Instrução Normativa ao adotar conceito restritivo de insumo não veiculado pela Lei.

D) O artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, ao definir o direito ao crédito sobre os bens utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, permite considerar insumo todos os fatores de produção diretos (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem) e indiretos (energia elétrica, mão de obra, etc), neste aspecto considerando todos os dispêndios essenciais inerentes à produção. Menciona doutrina.

E) Menciona doutrina contábil, para definir o conceito de insumo como “todo consumo de bens e ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril”, defendendo o direito a créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos. Acrescenta jurisprudências judiciais e administrativas.

F) Indicando Laudo Técnico anexado, discorre sobre a utilização no processo produtivo de cada item glosado.

G) Defende o direito a crédito sobre todo o material de embalagem utilizado, alegando carecer de fundamentação legal a distinção de embalagens indicada pela fiscalização.

H) Alega que a autoridade fiscal não poderia, em sua apuração, utilizar os créditos vinculados às receitas do Mercado Interno – não tributadas para dedução da contribuição devida, antes de sua destinação para ressarcimento/compensação, e que deveria proceder ao lançamento de eventuais saldos a pagar das contribuições devidas..

Posteriormente, em 20/11/2013, juntou petição de folhas 298 a 305 em que apresenta um complemento à manifestação de inconformidade indicando Acórdãos proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em processos de seu interesse, favoráveis ao entendimento defendido sobre o conceito de insumo. Juntou Parecer Técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas. Por fim requer a realização de diligência para elucidar o enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo.

Fundada nessas alegações defende o reconhecimento do direito ao crédito e a consequente homologação das compensações.

É o relatório.

II – Da Decisão de Primeira Instância

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

(...)

Como se extrai das normas de regência, a simples aquisição de um bem ou serviço não implica, por si só, imediata autorização para desconto de créditos da contribuição.

Tal evento irá depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica. Insumo não é todo custo ou despesa aplicado direta e indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria ou serviço, sendo somente considerados, para fins de apuração dos créditos do PIS e da COFINS no regime da não cumulatividade, aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Dessa forma, no entendimento da Receita Federal do Brasil, o conceito de insumo não alcança a totalidade das despesas operacionais da empresa, apesar necessárias a atividade empresarial.

Além dos insumos diretos, o legislador ordinário admitiu a possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS com outros gastos, mas o fez de forma taxativa e literal:

a) combustíveis e lubrificantes; **b)** energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pago a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; **c)** valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo SIMPLES; **d)** edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades das empresas; e **e)** armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

No caso do vapor, o artigo 18 da Lei nº 11.488/2007 deu nova redação ao inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, incluindo a energia térmica inclusive sob a forma de vapor. Logo, em relação às aquisições de vapor, à época dos fatos em análise inexistia previsão que permitisse o creditamento pretendido.

No que tange as demais glosas - Abraçadeira, Água Clarificada, Água Desmineralizada, Ar de Instrumento, Ar de Serviço - 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). 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”*.

No caso de materiais de embalagem e produtos utilizados no acabamento destes materiais de embalagem (abraçadeira, filme e pallets), foram glosados em razão de serem utilizados apenas na movimentação, armazenagem e transporte de produtos.

Em que pese a IN SRF nº 247/2002, incluir os materiais de embalagem dentre os insumos, não pode ser perdido de vista que, para serem considerados insumos, esses materiais de embalagem devem ser utilizados durante o processo de fabricação do produto, de forma a acondicioná-lo diretamente e a ele se incorporarem. A adição de embalagem depois de o produto estar fabricado, por óbvio, 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.

Estabelece a Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, em seu artigo 9º que a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB. Além disto, conforme expressamente determina os incisos IV e V do art. 7º da Portaria MF nº 341 de 12.07.2011, a autoridade julgadora administrativa de 1ª instância deve observar o conteúdo das disposições legais, bem como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

Dessa forma, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

DA UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PARA DEDUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS Quanto a alegação do sujeito passivo de utilização indevida dos créditos objeto do processo na apuração feita pela autoridade fiscal para dedução das contribuições devidas, não procedem suas argumentações. Sustenta o mesmo, que, uma vez pedido o ressarcimento/compensação os créditos não poderiam ser aproveitados para dedução das contribuições devidas, cabendo a autoridade fiscal, conforme o caso, proceder ao lançamento de ofício dos débitos.

Entretanto, a legislação das contribuições PIS e COFINS não deixa dúvidas quanto a destinação dos créditos apurados, sendo primeiramente destinados a dedução dos débitos das respectivas contribuições antes de qualquer outra destinação, de forma que a autoridade fiscal apenas aplicou a legislação vigente ao apresentar o resultado de sua auditoria.

Conforme se depreende da legislação que a seguir se transcreve, o ressarcimento e a compensação dos créditos **remanescentes** foram inicialmente previstos tão somente para aqueles vinculados às receitas de exportação.

(...)

Enquanto o parágrafo 1º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 é literal ao estabelecer a ordem de utilização dos créditos apurados, o texto do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 claramente especifica que o **saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário** pode ser objeto de compensação/ressarcimento. Portanto, não resta dúvida de que a destinação dos créditos apurados deve obedecer a ordem determinada, sendo, antes de tudo, utilizado para dedução das contribuições devidas, e passível de outra destinação apenas o **saldo credor**. E não faria qualquer sentido que a União devolvesse créditos ao sujeito passivo mantendo saldo tributo a pagar a descoberto.

Além do mais, não há motivo para que a legislação desse aos créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno tratamento diverso daquele dado aos créditos vinculados às receitas de exportação.

(...)

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 – argumenta a favor do sobrestamento do feito até o julgamento dos processos nº 13502.900951/2010-51 e 13502.900952/2010-04 (*cf. item 2 do RV*);

2 – 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) material de embalagem; e) vapor;

3 – alegou ser incorreta a utilização, pelo Fisco, dos créditos na dedução da contribuição devida (*cf. item 4 do RV*).

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

5.1. 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.

5.2. Requer, ainda, com fulcro no parágrafo único do art. 35, do Decreto nº 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, cm 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; e

5.3. 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.

5.4. 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.

PRELIMINAR

Quanto ao pedido de sobrestamento do feito até o julgamento dos processos nº 13502.900951/2010-51 e 13502.900952/2010-04 (*cf. item 2 do RV*), entende-se não ser o caso. Em primeiro lugar, inexistente a figura do sobrestamento do processo administrativo, ao contrário, o princípio da oficialidade obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final. Também não se vislumbra ser o caso da aplicação subsidiária e excepcional do CPC (art. 313, V, a), pois o julgamento do presente contencioso independe da solução daqueles nos processos citados.

Portanto, qualquer ação no sentido de sobrestar o feito apenas procrastinaria a solução do contencioso, o que não se harmoniza com os princípios da celeridade e economia processual.

Indefere-se o pedido.

MÉRITO

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) vapor; e) material de embalagem. 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. 290 e ss, vide também Parecer Técnico 20.465-301, fls. 342 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 de 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, Ar de Instrumento, Ar de Serviço, 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 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, publicando a 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).

Desta forma, 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, Ar de Instrumento e Vapor.

Segundo o laudo técnico (fls. 290 e ss,) 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 Parecer do IPT registra-se que (v. fls. 342):

(...) 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**.

Assim, 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 (fls. 342 e ss) 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 essencial/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/cm² ou a 42 kgf/cm²), o Parecer Técnico do IPT registra:

O vapor à pressão de 15 kgf/cm² 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/cm² 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/cm² 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 do item, se o entende como essencial ou 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)

I.2 – material de embalagem

O Colegiado *a quo* quanto ao item anotou que “a *adição de embalagem depois de o produto estar fabricado, por óbvio, 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*”.

A recorrente, por sua vez, argumenta que *após serem produzidos e embalados - em sacarias, sacas, sacos, big bags, mag bags ou em contêineres, a depender da quantidade a ser vendida - os produtos são empilhados sobre os paletes para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque, e logo após a rumar com destino aos seus compradores*” (vide RV, parágrafo 3.62 e ss). Nesta linha, entende a recorrente ser essencial a sua atividade os pallets e demais materiais que os acompanham.

Não assiste razão à recorrente.

A embalagem no caso – os pallets – são fundamentalmente acondicionamento para o deslocamento dos produtos após finalizados, isto é, cumprem função 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 Cosit/RFB nº 05/2018, que apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação das Contribuições (PIS/Cofins) estabelecida pela 1ª Seção/STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, 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 mercadorias²; 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 adquirente⁶, 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.

II – Erro na Apuração

A recorrente alegou ser incorreta a utilização, pelo Fisco, dos créditos na dedução da contribuição devida (*cf. item 4 do RV*). No entanto, a matéria já suscitada na Manifestação de Inconformidade, fora fundamentadamente superada pelo acórdão do Colegiado *a quo*, conforme voto da Relatora, que aqui se reproduz:

Quanto a alegação do sujeito passivo de utilização indevida dos créditos objeto do processo na apuração feita pela autoridade fiscal para dedução das contribuições devidas, não procedem suas argumentações. Sustenta o mesmo, que, uma vez pedido o ressarcimento/compensação os créditos não poderiam ser aproveitados para dedução das contribuições devidas, cabendo a autoridade fiscal, conforme o caso, proceder ao lançamento de ofício dos débitos.

Entretanto, a legislação das contribuições PIS e COFINS não deixa dúvidas quanto a destinação dos créditos apurados, sendo primeiramente destinados a dedução dos débitos das respectivas contribuições antes de qualquer outra destinação, de forma que a autoridade fiscal apenas aplicou a legislação vigente ao apresentar o resultado de sua auditoria.

Conforme se depreende da legislação que a seguir se transcreve, o ressarcimento e a compensação dos créditos **remanescentes** foram inicialmente previstos tão somente para aqueles vinculados às receitas de exportação.

[*cita art. 5º da L. 10.637/02*]

Posteriormente, a partir de 2005 com a vigência da Lei nº 11.116/2005, a lei passou a permitir o mesmo tratamento aos créditos vinculados a receitas não tributadas do mercado interno.

[*cita art. 17 da L. 11.033/04 cc art. 16 da L. 11.116/05*]

Enquanto o parágrafo 1º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 é literal ao estabelecer a ordem de utilização dos créditos apurados, o texto do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 claramente especifica que o **saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário** pode ser objeto de compensação/ressarcimento. Portanto, não resta dúvida de que a destinação dos créditos apurados deve obedecer a ordem determinada, sendo, antes de tudo, utilizado para dedução das contribuições devidas, e passível de outra destinação apenas o **saldo credor**. E não faria qualquer sentido que a União devolvesse créditos ao sujeito passivo mantendo saldo tributo a pagar a descoberto.

Além do mais, não há motivo para que a legislação desse aos créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno tratamento diverso daquele dado aos créditos vinculados às receitas de exportação.

Nesse sentido, dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 em seu artigo 45, cuja redação está em vigor desde a vigência da Instrução Normativa SRF nº 563/2005:

Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017

Art. 45. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

(...)

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência;

Portanto, está correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Acolhe-se as razões do acórdão recorrido no ponto, para negar o erro alegado.

III – 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 já fora analisado, sendo deferido a maior parte dos itens; sendo a controvérsia meramente de direito.

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*)

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 para **manter as glosas** relativas aos itens agrupados como material de embalagem. Voto ainda por indeferir o pedido de diligência E SOBRESTAMENTO.

(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 microesferas, 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 paleta 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 nº 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