



PROCESSO	13502.901489/2016-03
ACÓRDÃO	3302-015.438 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASKEM S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. NÃO CUMULATIVIDADE.

A compensação de ofício – procedimento que exige a prévia existência de indébito – distingue-se substancialmente da recomposição da escrita fiscal, necessária para refletir corretamente o valor do tributo a pagar em determinado mês, na sistemática da não cumulatividade.

CRÉDITOS DECORRENTES DO PROGRAMA REINTEGRA. CONCEITO DE RECEITA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.

No regime de apuração não cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do programa REINTEGRA: (i) até 18/07/2013, integrou a base de cálculo da COFINS, dada a inexistência de norma excludente de base de cálculo; (ii) a partir de 19/07/2013, não mais integra a base de cálculo da COFINS, dada a exclusão de base de cálculo promovida pelo art. 13 da Lei nº 12.844, de 2013 (que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011).

CREDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. PERÍCIA CONTÁBIL.

O contribuinte pode apurar créditos sobre encargos de depreciação, desde que demonstre, de forma inequívoca, o montante a que tem direito em cada período de apuração, segundo a documentação solicitada pela Fiscalização.

Laudos de empresa de auditoria independente, contratados pelo recorrente para emitir relatórios sobre seus créditos, não podem se sobrepor às conclusões das autoridades tributárias, que gozam da presunção de legitimidade e veracidade dos atos administrativos.

As perícias devem ser solicitadas nos termos do Decreto-lei nº 70.235/72.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por voto de qualidade, para rejeitar o pedido de (i.1) exclusão dos valores recebidos do REINTEGRA da base de cálculo das contribuições e (i.2) reversão da glosa de crédito com encargos de depreciação de ativo imobilizado na aquisição da COPESUL, vencidas as Conselheiras Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara (relatora) e Francisca das Chagas Lemos; (ii) por unanimidade de votos, para reverter a glosa das despesas com Tintas e Solventes; serviços de manutenção Industrial, serviços de manutenção em equipamentos/instrumentos prestados em terminais e depósito; serviços de caldeiraria prestados nas instalações fabris e terminais; pintura industrial; isolamento térmico prestado em terminais; serviços de limpeza e manutenção de silos prestados em terminais; serviços subaquáticos em terminais; manutenção de manômetros; manutenção em válvula de bloqueio; manutenção em válvulas – Estáticos; manutenção elétrica em motores; transporte de resíduos; manutenção em válvula de bloqueio; manutenção em válvulas – estáticos; e serviços constantes da NF nº 000501; e (iii) por maioria de votos, para dar provimento ao pedido de (iii.1) reversão da glosa sobre serviços prestados em terminais, vencidos os conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares e Dionísio Carvalhede Barbosa; e (iii.2) reversão da glosa de despesas de frete na devolução de vendas, vencido o conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Dionísio Carvalhede Barbosa (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório que reconheceu parcialmente créditos de PIS referentes ao 1º trimestre de 2012, homologando compensações apenas até o montante admitido e glosando diversas parcelas, com apuração de omissão de receitas.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, os seguintes apontamentos:

- Insumos: exclusão de créditos sobre produtos químicos para tratamento de água e materiais de uso/consumo, por não se enquadrarem no conceito legal (art. 3º, II, Lei nº 10.833/2003).
- Serviços: glosa de créditos relativos a serviços prestados em unidades não industriais, sem relação direta com a produção.
- Fretes: exclusão de créditos em despesas com fretes de transferência entre unidades, remessa para depósitos de terceiros, devoluções, envio de amostras, sobrestadia, descarga e pedágios, por não atenderem aos requisitos legais (art. 3º, II e IX, Lei nº 10.833/2003).
- Ativo Imobilizado: reclassificação de créditos de projetos de manutenção e construção civil, aplicando prazo de depreciação fiscal (10 anos) em vez do aproveitamento acelerado de 12 meses previsto na Lei nº 11.774/2008, quando não se tratava de máquinas e equipamentos.
- Importações: glosa de créditos sem comprovação de recolhimento de PIS/COFINS na importação.
- Reintegra: inclusão das receitas do programa na base de cálculo até 18/07/2013.
- Classificação Fiscal (CST): reclassificação de notas fiscais indevidamente declaradas como isentas ou sem incidência, especialmente em operações de drawback sem comprovação.

Inconformada, a contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade, alegando, em apertada síntese:

- Que os produtos químicos para tratamento de água e materiais glosados seriam essenciais ao processo produtivo, devendo ser enquadrados como insumos pelos critérios de essencialidade e relevância.
- Que os serviços prestados em unidades de apoio e logística integrariam a cadeia produtiva.
- Que os fretes de transferência e armazenagem seriam indispensáveis à logística e comercialização, compondo o custo dos produtos.

- Que as despesas com manutenção e construção civil incorporadas ao imobilizado se enquadrariam para crédito acelerado (Lei nº 11.774/2008).
- Que o benefício do REINTEGRA não constitui receita e deve ser excluído da base de cálculo.
- Que as receitas e classificações fiscais adotadas (CST 07 e 08) estavam corretas, amparadas em isenções, suspensões e benefícios legais.

A 14ª Turma da DRJ/RPO, por meio do Acórdão de nº 14-91.030, julgou procedente em parte a referida Manifestação de Inconformidade, mantendo a maior parte das glosas efetuadas pela fiscalização. O referido Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012 ARQUIVOS DIGITAIS. EFD-CONTRIBUIÇÕES. RETIFICAÇÃO. CONDIÇÕES.

Não produz efeito a retificação da EFD-Contribuições realizada após o início de procedimento de fiscalização ou de exame de direito creditório objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS. ADMISSÃO.

O exame da admissão dos créditos apurados a partir da aquisição de bens e serviços há de verificar o atendimento dos critérios de essencialidade e relevância para a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, compreendendo não apenas sua aplicação direta, mas a participação no processo produtivo.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO APÓS A PRODUÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Mesmo tendo em conta o conceito mais abrangente de insumo, a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade se limita às etapas produtivas, esgotando-se tão logo se verifique a finalização do bem ou serviço vendidos.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. FRETES E ARMAZENAGEM. CARGA E DESCARGA. CRÉDITOS. CONDIÇÕES.

Não são admitidos créditos apurados a partir da contratação de frete para transporte de bens acabados em função de estratégias logísticas e não diretamente vinculados à venda. Não integram o valor do frete as despesas com carga, descarga e sobrestadia de caminhões no transporte interno de mercadorias.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS. APURAÇÃO ACELERADA. CONDIÇÕES.

O aproveitamento de benefício fiscal de apuração acelerada de créditos sobre a depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos novos restringe-se a tais

aquisições e requer a prova de que os bens depreciados obedecem as condições estabelecidas pela legislação tributária. A apuração Parte de créditos fiscais obedece aos parâmetros fixados pela legislação tributária, ainda que esta divirja das normas de registro contábil.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. REINTEGRA.

O valor dos créditos apurados no âmbito do Reitegra constitui receita passível de inclusão na base de cálculo da apuração não cumulativa das contribuições até 18 de julho de 2013, data em que a legislação expressamente os excluiu do montante tributável.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. SUSPENSÃO. REGIME DE DRAW BACK. CONDIÇÕES.

A suspensão da tributação por conta da submissão das vendas a regime de draw-back requer a comprovação do atendimento das regras aplicáveis ao sistema, sem o que as saídas devem ser submetidas à tributação normal.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. ALÍQUOTA ZERO.

CONDIÇÕES.

Constatado que os bens vendidos estavam abrangidos por alíquota zero, afasta-se a reclassificação dos itens de receita.

CRÉDITOS. FORMA DE APROVEITAMENTO. REGRAS.

As formas de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade obedecem à ordem estabelecida pela legislação, iniciando pelo desconto mensal das contribuições devidas e prevendo a possibilidade da compensação ou restituição de eventuais saldos.

ERROS MATERIAIS. CONSTATAÇÃO. CORREÇÃO.

Verificada a ocorrência de erros materiais no procedimento fiscal, devem ser corrigidos para a correta determinação do tributo apurado ou dos créditos admitidos.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Devidamente intimada da referida decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, requerendo a reforma da referida decisão, com base nos seguintes fundamentos:

- Deveria ser afastada a aplicação do inciso III, § 2º, do art. 11 da IN n.º 1.252/2012 e, conseqüentemente, reconhecidas as retificações promovidas nas EFDS-Contribuições consideradas “sem produção de efeitos” pela fiscalização;
- Sustentou que Tintas e Solventes seriam **indispensáveis ao processo industrial**, enquadrando-se no conceito de insumo pelos critérios de

essencialidade e relevância firmados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR. Afirma que tal justificativa foi devidamente apresentada em sua Manifestação de Inconformidade;

- Defendeu o direito ao crédito sobre serviços prestados em unidades não industriais (logística, apoio e armazenagem) por entender que tais atividades **integram a cadeia produtiva** e são necessárias para a comercialização. Argumentou que a lei não restringe a fruição de crédito apenas a serviços realizados dentro do parque fabril;
- Especificamente em relação aos serviços executados pela Construtora Noberto Odebrecht, sustenta que se trata efetivamente de serviços de caldeira;
- Defendeu que fretes para transferência de produtos entre unidades, remessas para depósitos, devoluções, envio de amostras, sobrestadia, descarga e pedágios são **necessários à logística operacional**, compondo o custo de produção e comercialização, e, portanto, geram direito a crédito;
- Alegou que os créditos de depreciação acelerada (12 meses) sobre bens incorporados ao ativo imobilizado, previstos na Lei nº 11.774/2008, devem abranger também despesas de manutenção e construção civil vinculadas ao processo produtivo, não apenas máquinas e equipamentos. Sustentou que o Fisco aplicou indevidamente o prazo de 10 anos para amortização.
- Alegou que as receitas oriundas do programa Reintegra não devem compor a base de cálculo do PIS/COFINS, defendendo interpretação que exclui tais valores por se tratar de benefício fiscal específico.
- Argumentou que a classificação adotada (CST 07 – isenção, CST 08 – sem incidência) estava **amparada por legislação aplicável** ou por regimes especiais como drawback, com documentação comprobatória. Sustentou que eventuais erros formais não implicam incidência tributária.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

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

1. Do mérito

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos diz respeito à apuração de créditos de PIS não-cumulativa, permanecendo a controvérsia sobre os seguintes pontos:

- (i) da possibilidade de retificação das EFD-Contribuições;
- (ii) despesas com bens e serviços enquadrados no conceito de insumos;
- (iii) despesas com armazenagem e frete de mercadoria;
- (iv) despesas com descarga, sobrestadia de caminhões e emissão de vale-pedágio;
- (v) frete para devolução de produtos por cliente;
- (vi) despesas com bens do ativo imobilizado (encargos de depreciação e amortização);
- (vii) inclusão dos valores provenientes do reintegra na base de cálculo das contribuições;
- (viii) da reclassificação de receitas;
- (ix) do aproveitamento pelo fisco de créditos vinculados à receita de exportação para dedução da contribuição devida;

2.1. Das retificações das EFD-Contribuições

A Recorrente sustenta a validade das retificações das EFD-Contribuições realizadas mesmo após o início do procedimento fiscal, porquanto tiveram finalidade exclusiva de registrar créditos não escriturados anteriormente – referentes a diversas aquisições relativas a seu Ativo Imobilizado e fretes de movimentação de cargas ocorridas em 2012 – para evitar a decadência, sem redução de débitos já apurados e sem alteração dos créditos especificamente examinados nos PER/DCOMPs.

A decisão de primeira instância, corretamente entendeu que tal controvérsia é, na realidade, uma falsa polêmica. Isso porque, apesar de repercutir no saldo de créditos disponíveis, já que os créditos extemporâneos serão transportados aos períodos subsequentes, esse ponto não afeta diretamente a discussão de mérito aqui analisada.

Pelo exposto, voto por manter a decisão de piso quanto a este ponto.

2.2. Despesas com bens e serviços enquadrados no conceito de insumos

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência

tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o

conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

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

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal

aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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.” (sem grifos no original)

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

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

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve

ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

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

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

2.2.1. Dos gastos com materiais de uso e consumo (Tintas e Solventes)

Nesse ponto, a DRJ entendeu que a fiscalização manteve as glosas referentes às aquisições de materiais classificados como de uso e consumo, não apenas por não se enquadrarem como insumos, mas também porque tais questionamentos não teriam sido suscitados de forma expressa pela contribuinte.

A Recorrente, entretanto, sustenta que os itens em questão correspondem a Tintas e Solventes, os quais teriam sido equivocadamente classificados como “Materiais de Uso e Consumo”. Afirmar, ainda, que as tintas e solventes são utilizados na manutenção e conservação de pintura dos equipamentos estáticos, rotativos, tubulações e estruturas metálicas das plantas industriais, tendo total relação com as atividades produtivas. Vejamos:

3.2.6. As tintas e solventes são utilizados na manutenção e conservação de pintura dos equipamentos estáticos, rotativos, tubulações e estruturas metálicas das plantas industriais.

3.2.7. Afinal, os diversos equipamentos e tubulações existentes nas unidades da Recorrente são constituídos, em sua grande maioria, de material metálico.

3.2.8. Tais equipamentos e tubulações são submetidos a condições ambientais, como sol intenso, chuvas, umidade relativa do ar, presença de produtos químicos na atmosfera, dentre outros que provocam desgaste, trincas e danos nas camadas de tinta.

3.2.9. Por conta disso, os equipamentos e tubulações requerem manutenção sistemática através de um Plano de Pintura elaborado pelo órgão de Inspeção de

Equipamentos, o qual é executado por empresa terceirizada, com o objetivo de conservá-los, e eventualmente, repará-los.

3.2.10. A pintura é feita com tinta especial para proteção de processos corrosivos por agentes externos, e também tem a função de sinalizar e identificar o equipamento/tubulação, bem como o produto que o contém, indicando a toxicidade e a volatilidade de produtos por exemplo.

3.2.11. As diferentes cores de tintas que foram glosadas servem para sinalizar os locais em que utilizadas, a saber:

- a tinta branca é usada para pinturas de vasos de pressão contendo ar e produtos não inflamáveis;
- a tinta vermelha é usada em linhas e equipamentos de combate a incêndio;
- a tinta amarela é empregada em linhas e equipamentos contendo nitrogênio, hidrocarbonetos e em escadas e guarda corpo;
- a tinta azul é utilizada em linhas e equipamentos contendo ar comprimido.

3.2.12. Desse modo, é evidente a importância e a indispensabilidade desses itens para o regular e normal desenvolvimento das atividades fabris que desempenha, sendo certo que os produtos em voga afiguram-se em típicos insumos à luz dos critérios plasmados pelo STJ.

Feitas tais considerações, verifica-se que no caso em análise, a ausência das tintas e solventes comprometeria diretamente a integridade dos equipamentos e a continuidade da produção, demonstra sua essencialidade. Da mesma forma, a função de sinalização e proteção operacional reforça sua relevância no processo produtivo.

Pelo exposto, voto por reverter tais glosas.

2.2.2. Dos serviços prestados em terminais

Quanto aos serviços prestados em terminais, a diligência realizada entendeu por manter a glosa, ao argumento de que não integram o processo produtivo, mesmo diante do parecer técnico apresentado pela defesa. A DRJ, da mesma forma, entendeu que o conceito de insumo se restringe às etapas de produção ou fabricação. Assim, serviços utilizados em fases posteriores a essas etapas não se caracterizariam como insumos, independentemente de sua natureza.

Sobre o tema, a Recorrente assim discorre:

3.3.3. Conforme acima mencionado, a Recorrente dedica à produção e comercialização de produtos petroquímicos de primeira e segunda gerações.

3.3.4. Diante da gama variada de produtos que fabrica, a Recorrente possui uma complexa organização interna, distribuída por todo o território nacional, pelo que

cada planta/estabelecimento possui função específica dentro do seu propósito industrial e comercial.

3.3.5. Assim, há determinadas plantas que atuam na produção de produtos petroquímicos de primeira geração - como o eteno e o propeno a partir da nafta, do gás natural e do etano - os quais, além de serem comercializados, nacional e internacionalmente, servirão também como insumos para produção subsequente de produtos de segunda geração, nos demais estabelecimentos da Recorrente, que envolve a fabricação de resinas termoplásticas (PE, PP e PVC), utilizadas, posteriormente, pela terceira geração, as empresas de transformação (indústria de plásticos).

3.3.6. Como se vê, os estabelecimentos da Recorrente funcionam de forma harmônica e interligada, como um único corpo estruturado por diversos órgãos, cada um com determinada função dentro de um complexo sistema de produção.

3.3.7. Não é por outro motivo que a Braskem é considerada a única petroquímica integrada de primeira e segunda geração de resinas termoplásticas no Brasil. Isso se traduz em vantagens competitivas, como escala de produção e eficiência operacional.

3.3.8. Neste espeque, tem-se que os estabelecimentos que atuam como terminais exercem papel indispensável ao funcionamento dos demais estabelecimentos produtores da Recorrente.

3.3.9. Afinal, os terminais são responsáveis pelo recebimento, acondicionamento, medição, estocagem e distribuição dos insumos indispensáveis à produção das plantas industriais da Recorrente.

3.3.10. Por meio destes terminais, a Recorrente recebe, através dos mais diversos modais, tais como dutovias, caminhões e navios, entre outros, diversas cargas de insumos de produção, as quais, após adequado descarregamento, são devidamente acondicionadas, medidas e depositadas, para imediato ou posterior envio aos demais estabelecimentos industriais, nas quantidades e especificidades demandadas.

3.3.11. Assim, nestes estabelecimentos são executadas diversas operações inerentes à sua atividade, tais como:

a) Atracação e desatracação de navios: (i) amarração e desamarração de cabos durante as manobras dos navios nos píeres do terminal, (ii) operação de guindaste na movimentação de mangotes em conexão e desconexão de navios e caminhões, (iii) acompanhamento da atracação dos navios, (iv) acompanhamento das operações de descarga de caminhões e fornecimento de óleo diesel, (v) operações para soltar cabos de amarração dos navios;

b) Operação de carga e descarga de navios: conexão e desconexão dos mangotes;

c) Operação de carga e descarga de caminhões: (i) recepção de caminhões e conferência das ordens de carga e descarga, (ii) pesagem dos caminhões, (iii)

carga e descarga, (iv) colocação de lacres em válvulas, (v) emissão de nota fiscal se necessário; e d) Transferência de insumos dos tanques do terminal para as fábricas da Braskem: (i) preparação de equipamentos para transferência (alinhamento de tanque bomba e conexões das linhas de cais e a tubulação da fábrica); (ii) medição dos tanques, (iii) ajuste dos procedimentos de transferência, (iv) execução e acompanhamento da transferência, (v) medição final dos tanques e cálculo das quantidades transferidas e emissão de relatórios.

3.3.12. Como se vê, os terminais exercem função indispensável ao ciclo de produção da Recorrente, sendo parte integrante e essencial de toda a sinergia inerente ao seu complexo processo produtivo.

3.3.13. Afinal, são estes os estabelecimentos responsáveis pelo recebimento, armazenamento, controle (de qualidade e quantidade) e distribuição da matéria-prima utilizada pelas plantas industriais da Recorrente, de acordo com as necessidades específicas de cada uma.

3.3.14. Não é por outro motivo que tais estabelecimentos são equiparados a industriais, estando, inclusive, assim classificados pela própria Receita Federal do Brasil, conforme rápida consulta ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda – CNPJ/MF: (...)

3.3.15. Destarte, verifica-se, das imagens acima, extraídas do sítio eletrônico da Receita Federal, que os aludidos estabelecimentos possuem as suas atividades classificadas sob CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE) 20.21-5-00, este relativo à fabricação de produtos petroquímicos básicos, cuja subclasse corresponde à fabricação de produtos da primeira geração petroquímica como: eteno, propeno, benzeno, tolueno, xilenos, butadieno, butenos, metanol e naftaleno.

3.3.16. E não poderia ser diferente, pois, conforme acima narrado, estes cumprem funções essenciais ao processo produtivo da ora Recorrente, quais sejam, recebimento, controle e distribuição de matéria-prima.

3.3.17. Por outro lado, para garantir a manutenção das especificações técnicas dos produtos fabricados e colocados à venda, a Recorrente deve zelar pelas condições em que estes são acondicionados em embalagens e armazenados, até chegarem a seus adquirentes.

3.3.18. Os produtos petroquímicos são altamente inflamáveis e não podem ser submetidos a altas temperaturas, tampouco a umidade excessiva, sujidades ou contaminantes, que eventualmente os tornem impuros e inábeis ao emprego na indústria plástica, que os emprega para fins de fabricação de toda gama de mercadorias, desde suprimentos médicos, próteses, embalagens plásticas, etc.

3.3.19. Deve a Recorrente, pois, prezar pela movimentação e boa guarda desses produtos, a fim de que estes não se deterioreem ou se contaminem, perdendo suas especificações, até seja efetivada sua venda.

3.3.20. Com efeito, em razão da grande quantidade de produtos industrializados diariamente, as plantas fabris da Recorrente não possuem capacidade suficiente de armazenamento, de modo que necessário o envio desses produtos para os terminais da ora Recorrente, a fim de que permaneçam neles adequadamente armazenados até o momento da venda, de acordo com a especificidade de cada um dos produtos.

3.3.21. E é com o escopo de manter em boas condições, e conservar os terminais que integram as instalações da ora Recorrente, é que se faz necessária a contratação dos serviços de manutenção industrial, os quais foram equivocadamente glosados pela autoridade fiscal, sobre os quais passa a discorrer adiante.

Adotando-se o entendimento empregado no já citado REsp nº 1.221.170/PR, entendo que o já mencionado art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos.

É que, como mencionado no voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, não há que se falar em interpretação literal do direito ao creditamento. O crédito de PIS e Cofins não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Este decorre da própria dinâmica da não-cumulatividade de tais contribuições. Nesse sentido, a possibilidade de restrição do direito creditório por parte do legislador ordinário nada tem a ver com a interpretação restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita.

Tal entendimento dialoga com o próprio fato gerador das contribuições para o PIS e a Cofins, que não incidem sobre a produção de bens ou prestação de serviços, mas sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica. A questão foi inclusive abordada no voto do Ministro Relator Dias Toffoli, no julgamento do RE nº 841.979/PE, nos seguintes trechos:

“Como se viu, o texto constitucional não estipulou qual seria a técnica da não cumulatividade a ser observada no tratamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo. Também se consignou, nas passagens anteriores, que o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. Com efeito, o ICMS pressupõe a circulação de mercadorias ou a prestação de certos serviços (isso é, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o IPI, a existência de produtos industrializados. Por seu turno, a contribuição ao PIS e a COFINS pressupõem a existência de faturamento ou de receita. Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que o processo formativo de um produto ou de uma

mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.

Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.'

Partindo de tal concepção, entendo que se equivoca a DRJ quando fundamenta a manutenção da glosa no suposto fato de que os serviços dos terminais por representarem fase do processo produtivo da recorrente em sentido estrito.

Quando demonstrado pelo contribuinte que os serviços prestados em tais estabelecimentos são essenciais e relevantes para a sua atividade econômica de produção em sentido amplo, estes devem ser reconhecidos como insumos, nos termos do inciso II retro mencionado.

Diante de tais considerações, vejamos as explicações trazidas pela Recorrente em relação a cada um dos serviços específicos:

A) SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO INDUSTRIAL, SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO EM EQUIPAMENTOS/INSTRUMENTOS PRESTADOS EM TERMINAIS E DEPÓSITO

3.3.22. Como cediço, a Recorrente se constitui de diversas unidades fabris destinadas à industrialização/comercialização de produtos petroquímicos de primeira e segunda gerações.

3.3.23. Destarte, para que a produção e comercialização dos seus diversos produtos finais se desenvolva regularmente, é imprescindível que a Recorrente mantenha todas as suas plantas em perfeito estado de funcionamento, sempre com vistas a otimizar os processos ali desenvolvidos e minimizar os riscos inerentes às suas atividades, conservando assim seus terminais e depósitos em situação adequada para armazenar seus insumos até sua remessa para os estabelecimentos fabris, bem como os produtos acabados até sua venda.

3.3.24. Por esta razão, **é essencial que a estrutura física das referidas unidades (terminais), bem como de todo o maquinário, equipamentos que guarnecem tais instalações, sejam submetidos a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos.**

3.3.25. Nestas circunstâncias é que se tem por fundamental relevância a contratação de diversas empresas para, de acordo com suas respectivas especialidades, manter a unidade, em sua integralidade, apta ao perfeito exercício da atividade econômica nela desenvolvida, conforme atestam a título exemplificativo os contratos de prestação de serviços em anexo (vide doc. 06 da Manifestação de Inconformidade).

3.3.26. Ressalta-se, ademais, que tal manutenção perpassa não somente pelas máquinas, equipamentos e acessórios das unidades mencionadas, mas também pela estrutura física (civil) nas quais estão instaladas.

3.3.27. Desse modo, os serviços de manutenção industrial e os serviços de manutenção em equipamentos pressupõem primeiramente a inspeção física de todas as instalações, checagem das estruturas, identificação dos locais que merecem reparos/substituições, por parte de empresas altamente especializadas, que, em seguida, procedem à execução dos serviços propriamente ditos de conservação.

3.3.28. Por este motivo, é notório o quão imprudente é a interpretação restritiva que o órgão julgador de piso tenta inculcar, ao desconsiderar a grande complexidade atinente aos processos produtivos.

B) SERVIÇOS DE CALDEIRARIA

(...)

* DOS SERVIÇOS DE CALDEIRARIA PRESTADOS NAS INSTALAÇÕES FABRIS E TERMINAIS

3.3.43. A fim de comprovar a essencialidade, para o processo produtivo da Recorrente, dos serviços de caldeiraria, cabe elucidar que os mesmos consistem em área de competência da engenharia mecânica, através dos quais são fabricados, montados e conservados equipamentos em geral.

3.3.44. Tais serviços são executados a partir da conformação de barras metálicas ou chapas metálicas planas ou a preparação e manutenção de soldas e também composições que resultam em ligas metálicas.

3.3.45. Em outras palavras, trata-se de um serviço executado com vistas à manutenção corretiva e preventiva em equipamentos estáticos, como, por exemplo, em tanques e estruturas metálicas e elétrica, tais como painéis, motores, transformadores.

3.3.46. Os serviços de caldeiraria, inequivocamente, se enquadram no conceito de insumo, por se tratarem de operações essenciais à boa conservação dos estabelecimentos fabris e também dos terminais da ora Recorrente.

3.3.47. Isso porque os serviços em tela são contratados, pela Recorrente, com o intuito de promover a manutenção dos equipamentos utilizados tanto em suas plantas fabris como em seus terminais, que são parte essencial à consecução dos processos produtivos e do escoamento dos produtos acabados, permitindo-lhe a continuidade.

3.3.48. Por tais razões, deve ser assegurado, à Recorrente, o direito de se creditar dos valores despendidos na contratação dos serviços em referência, sem os quais,

veria seus equipamentos presentes nos terminais em constante e irreversível deterioração tendente à forçosa interrupção das atividades industriais.

C) SERVIÇOS DE PINTURA INDUSTRIAL EM TERMINAIS

3.3.49. No exercício de suas atividades, a Recorrente necessita incorrer em custos com pintura industrial.

3.3.50. A chamada “pintura industrial” representa os serviços executados por terceiros relativamente à realização de pintura especial e aplicação de revestimento anticorrosivo nos diversos equipamentos e tubulações existentes nas suas unidades – dentre as quais, os terminais - os quais são constituídos, em sua grande maioria, de material metálico.

3.3.51. Tais equipamentos e tubulações são submetidos a condições ambientais, como sol intenso, chuvas, umidade relativa do ar, presença de produtos químicos na atmosfera, dentre outros que provocam desgaste, trincas e danos nas camadas de tinta. 3.3.52. Veja-se que não se trata de pintura para mero embelezamento, mas sim serviço indispensável à conservação, evitando que a ação de agentes corrosivos deteriore o maquinário utilizado nos terminais da Recorrente.

3.3.53. Por conta disso, os equipamentos e tubulações requerem manutenção sistemática através de um Plano de Pintura elaborado pelo órgão de Inspeção de Equipamentos, o qual é executado por empresa terceirizada, com o objetivo de conservá-los, e eventualmente, repará-los.

3.3.54. A pintura é feita com tinta especial para proteção de processos corrosivos por agentes externos, e também tem a função de sinalizar e identificar o equipamento/tubulação, bem como o produto que o contém.

3.3.55. Eis porque, à luz da jurisprudência do CARF, o serviço em questão é insumo cuja aquisição dá, necessariamente, direito a crédito.

D) ISOLAMENTO TÉRMICO PRESTADO EM TERMINAIS

3.3.56. Além dos já citados serviços, a Recorrente ainda contrata os serviços executados por terceiros relativos a isolamento térmico de equipamentos, estruturas e instalações industriais.

3.3.57. Tais serviços têm como objetivo precípuo preservar a continuidade operacional dos terminais, cujas instalações têm contato físico com produtos químicos, solventes e resinas, capazes de deteriorar e desgastar referidas guarnições.

3.3.58. Sem tais serviços, toda infraestrutura e equipamentos integrantes dos terminais não tardariam a se exaurir, reduzindo sobremaneira sua vida útil.

3.3.59. Tais serviços são essenciais à estrutura operacional das suas unidades, tendo a função primordial de segurança, de caráter fundamental para a proteção ao contato com superfícies quentes.

3.3.60. Ademais, a não utilização de materiais isolantes ainda importa em acidentes de trabalho potenciais, causados por queimaduras ao pessoal alocado na produção, decorrentes do vazamento de calor dos equipamentos e tubulações.

3.3.61. Ressalte-se que a execução dos serviços de isolamento térmico é feita por empresas terceirizadas, que fornecem inclusive o material aplicado para este fim.

3.3.62. Assim, na linha da argumentação já escandida nos tópicos anteriores, tais serviços não podem ser caracterizados senão como insumos, em vista de sua essencialidade e do custo assumido pela Recorrente para a conservação dos seus terminais.

E) SERVIÇOS DE LIMPEZA E MANUTENÇÃO DE SILOS PRESTADOS EM TERMINAIS

3.3.63. Conforme anteriormente informado, a Recorrente costuma enviar para os seus terminais os produtos por si industrializados, tendo em vista que as plantas fabris não possuem capacidade suficiente para armazenar todos os seus produtos até à venda.

3.3.64. Alguns desses produtos são armazenados em silos, de modo que é essencial a realização periódica de serviços de limpeza e manutenção em tais construções, a fim de garantir o adequado armazenamento e conservação dos produtos neles depositados. 3.3.65. Caso a Recorrente não contratasse tais serviços, as sujidades presentes nos silos acabariam por contaminar os produtos finais, tornando-os imprestáveis para comercialização, por estarem fora das especificações técnicas mínimas necessárias a sua colocação no mercado consumidor. 3.3.66. Com efeito, os produtos comercializados pela ora Recorrente têm larga utilização para fabricação de produtos alimentares e farmacêuticos, como em embalagens diversas, sacos, sacolas, na produção de produtos de limpeza etc., justamente por se tratar de um material atóxico e inerte química e biologicamente, como faz prova informação obtida no sítio eletrônico “Mundo do Plástico” (<https://mundodoplastico.plasticobrasil.com.br>), canal de conteúdo da feira “Plástico Brasil - Feira Internacional do Plástico” (doc. 12). 3.3.67. Inegável, portanto, que os produtos finais devem estar intactos e puros, não servindo para utilização na cadeia de plásticos se estiverem contaminados por impurezas e umidade. 3.3.68. Neste espeque, forçoso concluir que tais serviços geram inegável direito ao crédito das contribuições em voga, equivocadamente glosado pelo preposto fiscal.

F) SERVIÇOS SUBAQUÁTICO EM TERMINAIS

3.3.69. Referidos serviços são também cruciais para o bom e regular funcionamento das unidades terminais da ora Recorrente.

3.3.70. Os serviços de manutenção e inspeção subaquática atendem tais estabelecimentos, e tem como objetivo a inspeção e a avaliação da integridade do muro de contenção e das bombas do TEGAL (um dos terminais que integram o parque fabril da Recorrente), que são responsáveis pelo bombeamento de

produtos petroquímicos básicos, em estado líquido, por meio de dutos, até os tanques e caminhões de onde seguem para os seus adquirentes.

(...)

G) DEMAIS SERVIÇOS PRESTADOS EM TERMINAIS

3.3.72. Além dos serviços acima indicados, cumpre ainda apontar a descrição dos seguintes serviços prestados em terminais, conforme abaixo:

Serviço	Descrição dos Serviços
MANUTENÇÃO DE MANÔMEROS	Serviço de manutenção e calibração em instrumentos de controle de temperatura e pressão. Este contrato atende as unidades da Braskem em Camaçari e no TEGAL. Serviço fundamental para garantia do bom funcionamento dos instrumentos.
MANUT. EM VALVULAS - ESTÁTICOS	Serviço de manutenção em válvulas de bloqueio. Este contrato atende as unidades da Braskem em Camaçari e no TEGAL. Serviço fundamental para garantia do bom funcionamento dos equipamentos.
MANUTENÇÃO EM VÁLVULA DE BLOQUEIO	Serviço de manutenção em válvulas de bloqueio. Este contrato atende as unidades da Braskem em Camaçari e no TEGAL. Serviço fundamental para garantia do bom funcionamento dos equipamentos.
MANUT. EM VALVULAS - ESTÁTICOS	Serviço de calibração Online de Válvulas. Este contrato atende as unidades da Braskem em Camaçari e no TEGAL. Serviço fundamental para garantia do bom funcionamento dos equipamentos.
MANUTENÇÃO ELÉTRICA EM MOTORES	Serviço de manutenção em Motores Elétricos de baixa e média tensão. Este contrato atende as unidades da Braskem em Camaçari e no TEGAL. Serviço fundamental para garantia do bom funcionamento dos equipamentos.
TRANSPORTE DE RESÍDUOS	Serviço contratado para o adequado transporte de dejetos industriais, haja vista que o inadequado transporte desses dejetos poderá causar riscos e danos à saúde pública, à segurança física das pessoas e à preservação do meio ambiente.

Em resumo, analisando o processo produtivo da Recorrente, verifica-se que todos os serviços mencionados guardam relação direta com a atividade produtiva da Recorrente (em sentido amplo), atendendo aos critérios de essencialidade e relevância. Os terminais operados pela Recorrente exercem papel indispensável no ciclo produtivo, funcionando como extensão das plantas industriais, responsáveis pelo recebimento, medição, armazenamento e distribuição de insumos em conformidade com as especificações técnicas exigidas, viabilizando o abastecimento contínuo e adequado das unidades fabris.

Os serviços de manutenção industrial e de equipamentos garantem o funcionamento ininterrupto das estruturas e máquinas, evitando falhas e preservando a qualidade dos produtos. Os serviços de caldeiraria, por sua vez, são essenciais para a fabricação, montagem e reparo de equipamentos metálicos e tanques, prevenindo a deterioração e assegurando a continuidade da produção. A pintura industrial, de caráter técnico e anticorrosivo, preserva a integridade de equipamentos e tubulações, além de atender a requisitos de segurança e identificação. O isolamento térmico mantém a eficiência operacional, prolonga a vida útil dos equipamentos e previne acidentes decorrentes de contato com superfícies quentes.

A limpeza e manutenção de silos assegura a pureza e a conformidade dos produtos armazenados, evitando contaminações que inviabilizariam sua comercialização, especialmente por se destinarem também a setores alimentício e farmacêutico. Os serviços subaquáticos garantem a integridade de estruturas e bombas responsáveis pelo transporte de produtos petroquímicos básicos, prevenindo vazamentos e paralisações.

Dessa forma, constata-se que todos os serviços e despesas elencados representam insumos necessários à manutenção da atividade produtiva, cuja ausência comprometeria a continuidade das atividades, a qualidade dos produtos e a segurança das operações, preenchendo, portanto, os requisitos de essencialidade e relevância definidos pelo STJ.

Pelo exposto, entendo que devem ser revertidas as glosas quanto aos serviços de (i) manutenção Industrial, serviços de manutenção em equipamentos/instrumentos prestados em terminais e depósito; (ii) caldeiraria prestados nas instalações fabris e terminais; (iii) pintura industrial; (iv) isolamento térmico prestado em terminais; (v) serviços de limpeza e manutenção de silos prestados em terminais; (vi) serviços subaquáticos em terminais; (vii) manutenção de manômetros; (viii) manutenção em válvula de bloqueio; (ix) manut. em válvulas – Estáticos; (x) manutenção elétrica em motores; (xi) transporte de resíduos; (xii) manutenção em válvula de bloqueio; e (xiv) manutenção em válvulas – estáticos.

2.2.3. Dos serviços de caldeira prestados pela Construtora Norberto Odebrecht

No presente item, a controvérsia não reside propriamente na possibilidade de os serviços de caldeiraria serem ou não classificados como insumos, mas sim na efetiva prestação de tais serviços. Conforme consignado pela autoridade fiscal, a nota fiscal que fundamentou o registro contábil faz referência a serviços de construção civil, e não de caldeiraria.

Sustenta a Recorrente, porém, que os documentos juntados aos autos (Folha de Registro de Serviços – FRS nº 1002072910 e Certificado de Execução e Controle da Qualidade da Manutenção – CECQM nº 47/11) demonstram que os serviços efetivamente prestados correspondiam a **caldeiraria**, consistente em manutenção e reparos com solda, corte, montagem de tubulações e estruturas metálicas.

Afirma que o equívoco na descrição da NF decorreu de parametrização do sistema da fornecedora, que utilizava seu CNAE principal (construção civil) como descrição genérica.

Com razão à Recorrente.

Conforme se verifica dos dados consignados na Folha de Registro de Serviços (FRS) de n.º 1002072910, que reporta as informações relacionadas ao estabelecimento contratante e a pessoa jurídica contratada (descrevendo sua razão social, CNPJ, código interno de registro no SAP, endereço), percebe-se que tais serviços foram descritos como “serviços de caldeira”:

Folha de registro de Serviços Pág. 1 / 6

Braskem	Razão Social: BRASKEM S.A	No. da Folha de Registro	Data
	Endereço: BR 386 - Rodovia Tabai Canoas, KM 419, 850	1002072910	17.01.2012
	Bairro: Via do Contorno	No. Pedido / Item	Data
	CEP: 95853-000	4500796609/00010	16.01.2012
	CNPJ: 42150391003862	No. do Contrato: CT07116-96	
	LE: 1490040835	Período: a	
	Telefone: 55(51) 3457 6000 Fax:	FRS automática do pedido: 4500796609 Ité LocPrest.Serv:	

FORNECEDOR

Razão Social: CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT SA **COD.SAP:** 800123

Endereço: OTR PR DE BOTAFOGO 300

Bairro: BOTAFOGO

CEP: 22250-040

CNPJ: 15102288000182

LE: 85392255

Telefone: **Fax:**

DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS

LINHA	COD.SERVIÇO	DESCRIÇÃO SERVIÇO	COMPLEMENTO	QTD	UM	PREÇO UNIT.	VALOR TOTAL
0000000010	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		220.597,257	UN	1,00	220.597,26
0000000020	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		82.724,346	UN	1,00	82.724,35
0000000030	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		496.346,078	UN	1,00	496.346,08
0000000040	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		275.747,821	UN	1,00	275.747,82
0000000050	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		82.724,346	UN	1,00	82.724,35
0000000060	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		220.598,257	UN	1,00	220.598,26
0000000070	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		82.724,346	UN	1,00	82.724,35

Folha de registro de Serviços Pág. 5 / 6

Braskem	Razão Social: BRASKEM S.A	No. da Folha de Registro	Data
	Endereço: BR 386 - Rodovia Tabai Canoas, KM 419, 850	1002072910	17.01.2012
	Bairro: Via do Contorno	No. Pedido / Item	Data
	CEP: 95853-000	4500796609/00010	16.01.2012
	CNPJ: 42150391003862	No. do Contrato: CT07116-96	
	LE: 1490040835	Período: a	
	Telefone: 55(51) 3457 6000 Fax:	FRS automática do pedido: 4500796609 Ité LocPrest.Serv:	

DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS

LINHA	COD.SERVIÇO	DESCRIÇÃO SERVIÇO	COMPLEMENTO	QTD	UM	PREÇO UNIT.	VALOR TOTAL
0000000420	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		55.149,564	UN	1,00	55.149,56
0000000430	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		25.517,439	UN	1,00	25.517,44
0000000440	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		55.149,564	UN	1,00	55.149,56
0000000450	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		55.149,564	UN	1,00	55.149,56
0000000460	5400632	SERVIÇOS DE CALDEIRARIA		27.340,113	UN	1,00	27.340,11
				55.149,564	UN	1,00	55.149,56
5.514.955,42 (CINCO MILHÕES QUINHENTOS E QUATORZE MIL)						Total geral:	5.514.955,42

Texto descritivo:

Emissor: FABIO RODRIGUES - UNIB 2 RS Telefone: 51-3457-6170

Observações:

- Nota Fiscal eletrônica deve ser enviada para pagamento diretamente na seção de Fornecedores no portal da Braskem, através do site www.braskem.com.br.
- O número desta Folha de Registro de Serviço é indispensável no processo de envio da Nota Fiscal.
- Caso existam documentos legais (abaixo) necessários à análise fiscal, os mesmos devem ser enviados juntos a Nota Fiscal, através do site www.braskem.com.br.

1. OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL

1.1. Declaração de Optante pelo SIMPLES;

1.2. No campo destinado às informações complementares ou, em sua falta, no corpo do documento, por qualquer meio gráfico indelevel, as expressões:

1 - "DOCUMENTO EMITIDO POR ME OU EPP OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL"; e

Conforme sustenta a Recorrente, a Folha de Registro de Serviços (FRS) tem por finalidade verificar se todos os serviços contratados foram efetivamente executados pela empresa prestadora, dentro dos prazos e valores acordados.

Após a conclusão, a FRS serve como base para a liberação dos pagamentos correspondentes. Demonstra que, no caso em exame, os dados constantes na FRS nº 1002072910 foram utilizados pela CNO para emissão da NF nº 000501, glosada pela fiscalização. A nota fiscal reproduziu informações da FRS, como o número do documento, o contrato de prestação de serviços (CT-7116/2007) e o valor total dos serviços no montante de R\$ 5.514.955,42:

Comprovado o equívoco na descrição dos serviços constantes da NF nº 000501, sem que tal falha comprometa a efetiva natureza de serviços de caldeiraria executados, impõe-se o afastamento da glosa quanto a este ponto.

Quanto às despesas com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda, a decisão de piso manteve as glosas efetuadas sobre os créditos relativos às despesas com fretes computadas na apuração dos créditos de PIS/COFINS relativas às operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica e destes para empresas de armazenamento/depósitos e terminais de cargas.

Súmula CARF nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

2.4. Das despesas com descargas de caminhões, sobrestadia de caminhões e emissão de vale pedágio

Quanto às despesas com descarga de caminhões, sobrestadia de caminhões e vale-pedágio, a DRJ manteve as glosas promovidas pela fiscalização, sob o fundamento de que inciso IX do artigo 3º da lei nº 10.833/2003 é claro ao determinar que somente as despesas com frete na venda de mercadorias podem originar créditos de PIS/COFINS, não havendo nenhuma previsão para a inclusão de outras despesas relacionadas ao transporte de mercadorias na base de cálculo dos créditos não cumulativos.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que o contrato de transporte apenas se consuma quando o objeto a ser transportado é efetivamente entregue ao destinatário, de modo que os valores adicionais derivados da eventual impossibilidade de entrega da mercadoria, no local e tempo pactuados, devem ser agregados ao preço do frete, em virtude da própria lógica do contrato de transporte. Ademais, defende que o serviço contratado para pagamento do pedágio pelos veículos de carga é ônus obrigatório e de responsabilidade contratante do serviço de transporte, devendo ser considerado como insumo.

Sem razão à Recorrente.

A possibilidade de creditamento de frete/armazenagem na operação de venda é disciplinada pelo art. 3º, X, da Lei 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

No presente caso, as despesas com descarga e sobrestadia por não integrarem o conceito de frete e não se enquadrarem como armazenagem, não dão direito ao crédito nos termos do referido art. 3º, inciso X.

Ademais, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.209/01, o valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.

Diante da referida exclusão, não há dúvida a respeito da aplicação do disposto no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

I - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Nesse sentido, destaco o entendimento adotado, por unanimidade de votos, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção, no Acórdão nº 3402-009.384, de relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014 PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS SOBRE VALE-PEDÁGIO. Não havendo incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do vale-pedágio, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados, a teor do inc. II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003.

(3402-009.384 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Conselheiro Relator Lázaro Antônio Souza Soares - Sessão de 27 de outubro de 2021)

Dessa forma, entendo que devem ser mantidas as glosas quanto a este ponto.

2.5. Das despesas com frete na devolução de produtos por clientes

No caso em análise, a DRJ manteve a glosa do crédito sob o fundamento de que o frete relativo à devolução de produto ocorre em momento posterior à entrega ao adquirente, não se enquadrando na hipótese de “frete na operação de venda” prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Todavia, tal entendimento não se sustenta.

O referido dispositivo legal assegura ao contribuinte o direito de se creditar das contribuições não cumulativas incidentes sobre os custos de frete na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor. No caso concreto, restou incontroverso que a Recorrente, nas vendas realizadas, assume integralmente o custo do frete, e, nas hipóteses de devolução por iniciativa do cliente, também suporta, na condição de vendedora, o ônus do transporte de retorno da mercadoria.

A devolução, ainda que ocorra posteriormente à entrega, não descaracteriza a natureza de operação de venda para fins de creditamento, pois se trata de desdobramento da própria relação comercial originária. O frete de retorno integra o mesmo negócio jurídico e, conseqüentemente, mantém-se vinculado à operação de venda que lhe deu causa, configurando-se como custo necessário e indissociável para a recomposição do estoque e regularização da operação.

Assim, por se tratar de despesa com frete suportada pelo vendedor e diretamente relacionada à operação de venda, enquadra-se na hipótese legal prevista no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, devendo ser revertida a glosa e reconhecido o direito da Recorrente ao crédito correspondente.

2.6. Dos créditos sobre bens do ativo imobilizado (encargos da depreciação e amortização)

2.6.1. do sistema SAP (parametrização vigente em 2012) – SAP mensal

2.6.1.1. Projetos de parada para manutenção

Quanto a este ponto, o Fisco glosou créditos de PIS/Cofins relativos a projetos de parada para manutenção, argumentando que o regime acelerado de 12 meses previsto no art. 1º da Lei 11.774/2008 se aplica apenas a aquisições de máquinas e equipamentos e não a gastos de manutenção, que deveriam ser apropriados pela depreciação/amortização ao longo de 10 anos, conforme a Lei 10.833/2003. A DRJ manteve a glosa com base na ideia de que a manutenção não acompanha o prazo da depreciação acelerada, justificando que, uma vez ativado, o gasto gera crédito pela depreciação e não como insumo.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que serviços de manutenção e reposição que aumentem a vida útil em mais de um ano devem ser ativados, devendo os créditos seguirem o mesmo regime do bem, inclusive o alternativo da Lei 11.774/2008.

Com razão à Recorrente.

O direito ao creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, no regime não cumulativo, encontra fundamento legal nos arts. 3º, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833/2003, os quais dispõem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, sendo o crédito determinado sobre os encargos de depreciação incorridos no mês.

Além disso, o art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, autoriza, opcionalmente, que o contribuinte desconte esses créditos de forma acelerada nas hipóteses de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, adquiridos a partir de julho de 2012, em substituição ao aproveitamento proporcional pelo prazo de depreciação.

O art. 179, IV, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações) classifica no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia ou exercidos com essa finalidade:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV – Ativo Imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Em complemento, o Pronunciamento Técnico CPC 27 define ativo imobilizado da seguinte forma:

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

O item 14 do CPC 27¹ prescreve que, quando realizada inspeção importante ou substituição de parte relevante de um bem, o custo deve ser incorporado ao valor contábil do ativo imobilizado como substituição, desde que atendidos os critérios de reconhecimento, sendo baixado qualquer valor residual da inspeção ou componente substituído.

Ademais, no âmbito tributário, o art. 346, §§1º e 2º do Decreto nº 3.000/1999 assim dispõe:

Art. 346. O prazo de vida útil admissível para fins de cálculo da quota de depreciação poderá ser alterado quando, em virtude de novas condições de uso ou de alteração das circunstâncias que o determinaram, se tornar inadequado.

§ 1º A alteração do prazo de vida útil de bens já existentes será determinada com base em laudo firmado por perito ou entidade especializada, que indique e justifique as novas condições de utilização e a nova estimativa de vida útil.

§ 2º O novo prazo de vida útil será aplicável a partir do período de apuração em que for elaborado o laudo de que trata o parágrafo anterior.

Isto é, se de reparos, conservação ou substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem superior a um ano, o valor despendido deverá ser capitalizado, integrando o custo do ativo imobilizado para fins de depreciação. Essa regra implica que, quando a substituição ou reforma amplia significativamente a vida útil de máquinas e equipamentos, tais dispêndios deixam de ser tratados como despesas operacionais imediatas, passando a compor o valor depreciável do bem.

No Parecer Técnico emitido (anexado como documento nº 08 à Manifestação à Diligência Fiscal), a FIPECAFI examinou a questão à luz da legislação contábil e fiscal aplicável e apresentou conclusões fundamentadas a respeito da contabilização realizada pelo contribuinte:

¹ 14. Uma condição para continuar a operar um item do ativo imobilizado (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspeções importantes em busca de falhas, independentemente das peças desse item serem ou não substituídas. **Quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos.** Qualquer valor contábil remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado. Isso ocorre independentemente do custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser usado como indicador de qual é o custo do componente de inspeção existente, quando o item foi adquirido ou construído.



Assim, concluímos que as políticas contábeis adotadas pela Braskem para contabilização do custo incorrido durante as paradas para manutenção, bem como para sua depreciação, estão totalmente alinhadas às normas de contabilidade vigentes à época do período fiscalizado (2012 e 2013). Mais especificamente, aos itens 14 e 43 do CPC 27 – Ativo imobilizado.

O custo incorrido durante as paradas para manutenção faz parte, obrigatoriamente, do custo das respectivas máquinas, representando um componente separado, que deve ser depreciado contabilmente pelo prazo de seus intervalos. Todavia, *para fins de creditamento fiscal de PIS e COFINS, por estar associado e intimamente relacionado ao custo de aquisição, entendemos que o custo das paradas programadas deve ter um tratamento idêntico aos custos de serviços de construção de máquinas e equipamentos que foi apresentado na Seção anterior. Tais dispêndios atendem plenamente o inciso VI do artigo 3º da Lei 10.833/2002, bem como ao art. 1º da lei 11.774/2208, não havendo, portanto, motivos para receberem um tratamento diferente.*

Diante de tais considerações, entendo que deve ser revertida a referida glosa.

2.6.1.2. Projeto 1521658 – Planta de Butadieno II

Quanto ao Projeto PJ 1521658 – Planta de Butadieno II, a fiscalização constatou que aproximadamente 74% do valor registrado como passíveis de gerar créditos pela sistemática da depreciação acelerada correspondia a serviços de construção civil, e não à aquisição de máquinas ou equipamentos. Com base nisso, reclassificou tais valores para depreciação normal, com prazo de dez anos, conforme o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

A DRJ entendeu que o próprio contribuinte teria reconhecido que tais serviços se destinaram à construção da planta fabril e não à aquisição de bens prontos. Ressaltou que a legislação tributária é expressa ao restringir a depreciação acelerada ao custo de aquisição de máquinas e equipamentos, não abrangendo serviços de construção, montagem ou comissionamento.

A recorrente, por sua vez, argumenta que a posição da fiscalização ignora a natureza e a complexidade do projeto, pois plantas industriais desse porte demandam serviços especializados para que os bens existam e funcionem. Defende que muitos ativos imobilizados são formados internamente com peças, equipamentos e serviços, e que, em projetos petroquímicos, é comum os serviços representarem cerca de 70% dos custos devido à alta integração dos sistemas.

No caso concreto, alega que a construção da nova planta no Polo Petroquímico do RS, com parte dos bens importados da China, elevou proporcionalmente o peso dos serviços. Vejamos:

10.52. No que tange especificamente aos serviços glosados pela Fiscalização, relacionados no “Anexo XV - Demonstrativo de glosas - Projeto PJ 1521658” do Termo de Verificação Fiscal, não restam dúvidas de que estes foram aplicados na consecução do “PROJETO BUTADIENO II” - tal como expressamente reconhece a fiscalização - e que, conforme bem explicitado no decorrer do procedimento fiscalizatório, consistiu na construção de uma nova planta industrial para produção de 103,5 mil toneladas/ano do produto Butadieno, na Unidade de Insumos Básicos da Recorrente, situada no Polo Petroquímico do Rio Grande do Sul.

10.53. Daí já se extrai a impropriedade da DRJ ao argumentar que não estaria demonstrado nos autos que os gastos com o projeto em análise fossem utilizados para viabilizar a instalação das máquinas e equipamentos.

10.54. Como não poderia ser diferente, seguindo a trilha acima narrada, a ora Recorrente contratou, da Construtora Norberto Odebrecht, serviços de construção, de gerenciamento de empreendimento, de montagem industrial, de engenharia de detalhamento, de diligenciamento e inspeção, de suprimento e de comissionamento, com o propósito de desenvolver o plano de construção da referida planta industrial, conforme contrato e notas fiscais ora anexados (docs. 03 e 04), cuja parcela dos créditos da contribuição em voga foi indevidamente glosada pela Fiscalização.

10.55. Cumpre esclarecer, mais uma vez, que o serviço de comissionamento consiste no processo de assegurar que os sistemas e componentes da unidade industrial estejam projetados, instalados, testados, operados e mantidos de acordo com as necessidades e requisitos operacionais do proprietário.

10.56. Em vista do quanto acima aclarado, é comum, e até mesmo natural que a construção de uma planta petroquímica típica possua distribuição de custos que se desdobram em cerca de 30% para aquisição de materiais (peças e equipamentos) e 70% para a contratação de serviços, sendo mais relevantes, portanto, os gastos com os serviços necessários para planejar, construir, montar, pôr em operação, testar e manter/conservar, que aqueles dispendidos com a aquisição das peças, motores, máquinas e equipamentos, como demonstra o vídeo anexado aos autos (doc. 10 da Manifestação à Diligência Fiscal, em que se visualiza a montagem de uma planta fabril).

Especificamente sobre esse ponto, a FIPECAFI, em seu parecer técnico, assim se manifestou:

A proporção do custo de serviços é totalmente coerente com o perfil da planta na qual a interligação das diversas máquinas e equipamentos é essencial, quicá a parte mais relevante e importante na sua construção. O preço de aquisição é apenas um dos elementos que compõem o custo contábil total de um bem do ativo imobilizado, e não existe fundamento ou racional lógico para considerar que, necessariamente, ele deva representar a maior parte do custo total do ativo subjacente. A composição do custo de uma máquina do ativo imobilizado depende fundamentalmente da sua natureza, segmento econômico e modelo de negócio da entidade.

Destaque-se que uma planta petroquímica, conforme fotos colacionadas no ANEXO deste Parecer e demais exemplos captados em informações públicas, tem características muito próprias e peculiares, sendo composta por diversos reatores, motores, equipamentos e máquinas, entrelaçadas por extensas tubulações que interligam as correntes de produção até que estas atinjam o estado de produto final. Diante desse reporte, são relevantes os gastos incorridos em montagens e serviços de

14



(...)

A alegação dos auditores da RFB, de que é alta a proporção do custo de serviços de construção civil na composição do custo total das máquinas, não encontra qualquer respaldo – seja na literatura, nas normas contábeis internacionais, ou na legislação.

Muito ao contrário, é fato inconteste que, quanto mais longa a vida útil de um bem, maior a proporção de custos outros que não o de aquisição, e vice-versa.

Assim, para os projetos objeto da fiscalização, faz todo sentido que o custo de aquisição das máquinas represente uma parcela significativamente inferior aos gastos incorridos no gerenciamento de obras e serviços de obras de construção civil. ***Tais custos se enquadram plenamente nas alíneas “b”, “d” e “e” do item 17 do CPC 27, como reproduzido anteriormente. Esses dispêndios têm sua capitalização como parte do custo das máquinas obrigatória.*** Pelo regramento contábil, qualquer distinção entre o preço das máquinas e os custos com gerenciamento de obras e serviços de obras de construção civil não faz qualquer sentido dentro do atual arcabouço normativo.

(...)

Ao passar para a questão da compensação acelerada, que é regulada pelos artigos 1º a 3º da Lei 11.744/2008, reproduzidos a seguir, o mesmo custo definido no artigo apresentado anteriormente deve ser adotado aqui, ***não havendo qualquer embasamento para se considerar uma taxa de depreciação diferente para os custos com gerenciamento de obras e serviços de obras de construção civil adequadamente incorporado ao custo das máquinas.***

Ademais, a recorrente, na tentativa de demonstrar a legitimidade do aproveitamento dos créditos oriundos da aquisição dos serviços glosados pela fiscalização, apresentou memoriais descritivos e conceituais (doc. 10 da Manifestação de Inconformidade) que evidenciam o objetivo do projeto e comprovam que tais serviços foram empregados na formação de equipamentos, máquinas e estruturas incorporadas ao parque fabril, para sua ampliação e modernização.

Exatamente por isso, tais gastos foram registrados contabilmente como parte do custo dos bens do ativo imobilizado, na classe “Máquinas e Equipamentos”, conforme a relação de gastos do projeto (doc. 05), que também evidencia a transferência da conta “Projeto em andamento” para “Imobilizado – Máquinas e Equipamentos”. Afirma que esse procedimento seguiu estritamente as normas do CPC 27 – Ativo Imobilizado, em especial os itens 16 e 17, que tratam da incorporação de custos diretamente atribuíveis à aquisição ou construção de ativos.

O CPC 27 estabelece que o custo de um item do ativo imobilizado inclui não apenas o preço de aquisição, mas também impostos não recuperáveis, custos diretamente atribuíveis para colocá-lo em condições de uso e estimativas de desmontagem e restauração do local. Assim, o custo de uma máquina vai além do seu valor de compra, abrangendo todos os gastos necessários para que funcione conforme o planejado. A legislação de PIS/COFINS também considera esse conceito de custo, de modo que créditos fiscais não se restringem ao preço de aquisição, mas incluem todos os custos capitalizados no ativo.

No caso em questão, a recorrente seguiu corretamente o CPC 27, registrando os serviços vinculados ao projeto na conta “Máquinas e Equipamentos”, o que respalda o aproveitamento dos créditos da forma realizada. Ou seja, seguindo o mesmo tratamento dos bens do ativo imobilizado vinculados ao “Projeto Butadieno II”.

Diante do exposto, voto por reverter tal glosa.

2.6.1.3. Projeto 103281 (Unidade de MVC/PVC em Alagoas) e Serviços de gerenciamento de obra civil – projeto 15053730 – operação eteno verde

Quanto a estes dois pontos, a fiscalização e a DRJ utilizaram os mesmos argumentos aplicados anteriormente no caso do Projeto Butadieno II para justificar as glosas: (i) proporção elevada de gastos com serviços (construção, montagem, comissionamento, gerenciamento de obra) em comparação com aquisições de peças e máquinas; (ii) classificação contábil inadequada desses serviços no imobilizado; e (iii) impossibilidade de apropriação de créditos no prazo de 12 meses conforme o art. 1º da Lei nº 11.774/2008, por não se tratar de aquisição de máquinas e equipamentos.

Em seu Recurso Voluntário a recorrente demonstra que todos esses fundamentos já foram amplamente rebatidos na defesa relativa ao Projeto Butadieno.

Diante das considerações expostas, reitero integralmente os fundamentos adotados no item anterior, aplicando-os ao presente caso, para reverter as glosas referentes aos serviços de obras de construção civil ora em análise.

2.6.2. Do sistema SAP (parametrização anterior) – SAP legado

2.6.2.1. Projetos parada manutenção PABA 0100011 – operação ETENO I e PABA 0100077 – operação ISOPROPENO

Quanto a este ponto, a fiscalização glosou créditos de PIS/COFINS relacionados a diversos projetos industriais, fundamentando-se, principalmente, em dois aspectos: (i) a existência de lapso temporal entre a emissão das notas fiscais e o início da apropriação dos créditos, sem comprovação de que não houve aproveitamento anterior; e (ii) a natureza dos gastos, entendendo que despesas com manutenção e serviços não se enquadrariam como “aquisição de máquinas e equipamentos”, condição necessária para utilização do método de depreciação acelerada previsto na legislação.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que muitos dos bens incorporados ao seu ativo imobilizado são formados internamente, a partir de peças adquiridas em momentos distintos, sendo a ativação contábil realizada apenas quando entram efetivamente em operação. Destaca que uma mesma nota fiscal pode atender a diversos projetos, cada qual com seu próprio tempo de conclusão e ativação. Entre a aquisição e a ativação, há um processo complexo que envolve montagem, testes e ajustes — etapa imprescindível na indústria petroquímica, dada a complexidade dos equipamentos e os riscos inerentes, como explosões e desastres ambientais.

Argumenta, ainda, que serviços de engenharia, construção e montagem são indispensáveis para a formação ou recuperação de maquinários, sendo natural a ocorrência de intervalo entre a aquisição dos componentes e sua ativação, momento em que se inicia a apropriação dos créditos. Situação semelhante se verifica nas paradas de manutenção, nas quais a compra de peças pode ocorrer muito antes da efetiva substituição.

Nesse sentido, a Recorrente menciona o Laudo FIPECAFI corroboram integralmente o referido entendimento:

LAPSO TEMPORAL ENTRE A DATA DAS NOTAS FISCAIS E O INÍCIO DO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO QUE COMPÕE O CUSTO DE FORMAÇÃO DAS MÁQUINAS E DAS PARADAS PROGRAMADAS.

Uma divergência entre a data do início da depreciação de uma máquina e das aquisições de seus componentes é natural e reflete a política de compras e estocagem da **Consulente**. Situação análoga é encontrada para peças substituídas durante as paradas para manutenção.

Em nossa visão, faz total sentido operacional e financeiro, frente às peculiaridades das plantas da **Consulente**, a manutenção de um nível razoável de peças para as máquinas e equipamentos em estoque. Uma vez que existem severas restrições para a sua pronta entrega pelos fornecedores, os quais em grande parte são empresas estrangeiras, e

qualquer demora na sua pronta disponibilização acarretaria perdas que poderiam superar o capital de giro alocado ao estoque de tais componentes.

De fato, como bem argumenta a Recorrente, o intervalo de tempo entre a emissão das notas fiscais e a ativação dos projetos não causa prejuízo ao Fisco, pois apenas adia o aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS, já que seus sistemas estão parametrizados para calcular tais créditos apenas após a ativação e início da depreciação.

Durante a fase pré-operacional, os gastos ficam contabilizados como “Projeto em Andamento – Empreendimentos” e só depois são transferidos para “Máquinas e Equipamentos”, momento em que os créditos passam a ser apurados.

Para comprovar que não houve apropriação indevida de créditos antes da ativação, a Recorrente apresentou documentação referente ao Projeto 0100011 – Operação Eteno I, incluindo relatórios do SAP Legado, DACONS e planilhas de PIS, que demonstram ausência de créditos vinculados a esse projeto entre 2006 e novembro de 2009. Vejamos:

* conforme sinalizado pela própria fiscalização, tem-se como data de emissão das notas fiscais os anos de 2006 e 2007, sendo que o início de apropriação dos créditos ocorreu em 01/12/2009;

* registre-se, que os gastos relativos ao Projeto em voga compõem as planilhas referentes ao Sistema SAP Legado (parametrização anterior);

* objetivando demonstrar que não apropriou créditos no intervalo entre 2007 e 2009, a Recorrente apresentou os seguintes documentos:

➤ Relatórios consolidados denominados “PIS MÊS ANO BR10” e “PIS MÊS ANO BR35” (vide doc. 16 da Manifestação de Inconformidade), cujos somatórios dos créditos informados correspondem às bases de cálculos informadas nos DACONS:

Tomando como exemplo o mês de janeiro/2008 (compreendido no intervalo entre 2007 e 2009), tem-se o seguinte cenário:

Período	Relatório BR10 (crédito)	Relatório BR35 (crédito)	TOTAL (crédito)
Jan/2008	349.098,76	0,00	349.098,76

➤ Ficha 06A do DACON de janeiro/2008 (vide doc. 17 da Manifestação de Inconformidade), que evidencia uma base de cálculo no montante de R\$ 21.157.500,39 referente à rubrica Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação), conforme evidencia a imagem abaixo:

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	
DA CON MENSAL-SEMANAL 2.6			
CNPJ: 42.150.391/0001-70	Mês/Ano: JANEIRO/2008	Página: 05	
Ficha 06A - Apuração dos Créditos de PIS/Pasep - Aquisições no Mercado Interno Regime Não-Cumulativo			
Discriminação	Vinculados à Receita		
	Tributada no Mercado Interno	Não Tributada no Mercado Interno	de Exportação
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%			
01. Bens para Revenda	11.042.472,27	122.738,89	1.722.153,77
02. Bens Utilizados como Insumos	701.350.788,18	7.795.429,18	109.340.750,64
03. Serviços Utilizados como Insumos	20.086.595,60	223.265,81	3.132.650,51
04. Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a Forma de Vapor	26.856.312,06	298.512,32	4.188.436,97
05. Despesas de Aluguéis de Imóveis Locados de Pessoa Jurídica	507.683,39	5.642,98	79.176,91
06. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	952.430,27	10.586,42	148.538,42
07. Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda	46.405.866,01	515.808,82	7.237.331,94
08. Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil	13.993,81	155,54	2.182,44
09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	18.128.695,24	201.503,42	2.827.301,73
10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)	0,00	0,00	0,00

VINCULADOS À RECEITA			TOTAL
TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO	NÃO TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO	DE EXPORTAÇÃO	
18.128.695,24	201.503,42	2.827.301,73	21.157.500,39

Aplicando-se a alíquota de 1,65% sobre a base de cálculo de R\$ 21.157.500,39 informada no DICON, apura-se um crédito de R\$ 349.078,76, valor correspondente àquele resultante do somatório do mês de janeiro/2008 dos relatórios consolidados denominados “PIS MÊS ANO BR10” e “PIS MÊS ANO BR35”;

➤ Relatório do SAP Legado, apenas com os documentos fiscais referentes ao Projeto PABA 0100011– Operação Eteno I (vide doc. 08 da Manifestação de Inconformidade), cujas Colunas “AI” e “AJ” evidenciam que houve não apropriação de crédito de PIS/COFINS, não apenas no mês de janeiro/2008, mas como em todo o período de 2006 a 11/2009.

➤ DICON 2008/2009, sem apropriação de créditos do ativo imobilizado (vide doc. 19 da Manifestação de Inconformidade).

Registre-se, que o Relatório do SAP Legado ora apresentado, corresponde a um “corte” da planilha global do referido Sistema, tendo em vista que contempla, conforme acima mencionado, apenas as operações referentes à Operação Eteno I, para melhor análise do exemplo exposto.

Neste contexto, considerando:

(i) que os créditos informados Relatórios consolidados denominados “PIS MÊS ANO BR10” e “PIS MÊS ANO BR35”, correspondem, mensalmente, ao somatório daqueles abertos nas planilhas de cada Sistema;

(ii) considerando que na planilha referente ao Sistema SAP Legado não há destaque de créditos de PIS/COFINS em relação às notas fiscais vinculadas ao Projeto Operação Eteno I, conforme evidencia o anexo relatório filtrado apenas com tais documentos;

Outra não pode ser a conclusão senão de que não houve apuração e apropriação de créditos de PIS / COFINS, referente ao Projeto Parada para Manutenção PABA 0100011 – Operação Eteno I, no intervalo compreendido entre 2006 e 11/2009.

Isto porque, conforme constatado pela própria fiscalização, as notas fiscais em questão só tiveram seus gastos incorporados ao ativo imobilizado em dezembro/2012, quando, então, a Recorrente passou a se apropriar mensalmente dos créditos correlatos.

Ademais, conforme mencionado nos tópicos anteriores, ao contrário do que entendeu a DRJ, serviços de manutenção de máquinas e equipamentos e outros que aumentem a sua vida útil podem ser ativados e, justamente por comporem o custo do ativo, se enquadram também no benefício da depreciação acelerada.

Diante de tais explicações, entendo que a Recorrente logrou êxito em comprovar suas alegações, devendo tal glosa ser também revertida.

2.6.3. Do sistema EMS COPESUL (LEGADO)

No que tange ao Sistema EMS Copesul, a fiscalização desconsiderou créditos de PIS/COFINS por falta de comprovação adequada. Sustentou que as planilhas apresentadas pela empresa, relativas a aquisições de ativo imobilizado da antiga Copesul (incorporada pela Braskem em 2008), foram consideradas pouco confiáveis. A fiscalização identificou ainda atrasos de dois a cinco anos entre a aquisição dos bens e o início da apropriação dos créditos, e, de uma amostra de 105 notas fiscais solicitadas, o contribuinte apresentou a contabilização de apenas uma, o que foi considerado insuficiente. Ademais, entendeu que não ficou comprovado que os bens foram incorporados ao ativo imobilizado, tampouco que as transferências contábeis ocorreram nas datas informadas ou que os créditos não haviam sido apropriados anteriormente.

O contribuinte alegou que muitos bens e serviços eram utilizados em vários projetos, justificando a adoção de rateio de custos. A DRJ reconheceu a plausibilidade do argumento do rateio, mas ressaltou que cada gasto deveria estar vinculado a nota fiscal específica e devidamente discriminado. Diante da insuficiência dos documentos para sanar as inconsistências, concluiu-se pela manutenção das glosas.

No entanto, conforme demonstra a Recorrente, embora o processo de contabilização envolva peculiaridades que dificultam a correspondência exata entre notas fiscais e depreciação, os créditos de PIS/COFINS referentes ao ativo imobilizado foram corretamente apurados. Sustenta que, por vezes, um mesmo lote de bens é distribuído entre diferentes projetos ou que partes e peças adquiridas em momentos distintos são posteriormente reunidas para compor um equipamento, o que exige a utilização de critérios de custo médio e rateio contábil. Dessa forma, eventuais divergências apontadas pela fiscalização decorreriam dessas práticas normais de gestão contábil, devidamente refletidas em seus sistemas e relatórios.

Os relatórios entregues — respaldados em sua contabilidade e confirmados em parecer técnico da FIPECAFI — contêm informações detalhadas (como centro de custo, número do

projeto, fornecedor, classe do imobilizado e data de início da depreciação) suficientes para comprovar a legitimidade dos créditos.

Ademais quanto ao suposto aproveitamento em duplicidade dos créditos, a Recorrente apresenta relatório elaborado pela Deloitte, que analisou as informações contábeis da Copesul e da Ipiranga Petroquímica, concluindo que os créditos utilizados pela Braskem em 2010 foram apurados de forma correta e sem sobreposição com valores já aproveitados pelas incorporadas em 2007 e 2008. Segundo a auditoria, a Braskem expurgou montante superior ao necessário, afastando qualquer duplicidade.

Diante de tal conjunto probatório, entendo que não tendo a fiscalização em nenhum momento apontado qualquer tipo de fraude ou falsidade das informações contábeis demonstradas pela Recorrente – que foram inclusive analisadas por auditores independentes e pela FIPECAFI –, não há motivo para manutenção da glosa realizada, que deve, portanto, ser revertida.

2.6.4. Do sistema EMS microsiga (legado)

Quanto a este ponto, a fiscalização efetuou glosa parcial dos créditos vinculados ao Sistema EMS Microsiga, sob os seguintes fundamentos: (i) impossibilidade de confirmar se notas fiscais extemporâneas foram efetivamente incorporadas ao ativo imobilizado ou se a apropriação dos créditos teve início apenas em julho/2008; (ii) ausência de apresentação de determinadas notas fiscais da Construtora Norberto Odebrecht (nº 20, 29, 36, 42, 66 e 69); (iii) identificação de divergências de datas e valores em documentos de mesma numeração e fornecedor; e (iv) enquadramento dos serviços contratados como de construção civil, os quais não se inseririam nas hipóteses legais de creditamento pelo método alternativo.

No Recurso Voluntário, a Recorrente reconhece não ter localizado todas as notas faltantes nem esclarecido as divergências apontadas, razão pela qual a glosa deve ser mantida **quanto a esse aspecto específico**.

Entretanto, no que concerne à fundamentação da fiscalização relativa à caracterização dos serviços como de construção civil, a Recorrente reitera os mesmos argumentos já expostos no tópico referente ao **Projeto 1521658 – Planta de Butadieno II**. Assim, pelas razões ali detalhadas, entendo que as conclusões do item 2.6.1.2 devem ser igualmente aplicadas ao presente caso, impondo-se a reversão das glosas baseadas nesse fundamento.

2.6.5. Do sistema BAAN (legado)

2.6.5.1. Dos serviços de manutenção industrial

A fiscalização glosou os créditos relativos a serviços de manutenção industrial registrados no Sistema BAAN (legado), alegando que: (i) tais despesas, mesmo incorporadas ao ativo imobilizado, não se enquadram no método alternativo previsto em lei; e (ii) não houve comprovação de que as notas fiscais extemporâneas tiveram a apropriação iniciada na data correta da depreciação.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que os serviços de manutenção são indispensáveis à conservação de suas plantas industriais, máquinas e estruturas civis, prolongando a vida útil dos ativos. Argumenta que, segundo a legislação societária (Lei 6.404/76, art. 176) e o CPC 27, tais gastos devem ser imobilizados juntamente aos bens a que se referem, de modo que foram corretamente contabilizados na conta “Máquinas e Equipamentos” e submetidos ao regime fiscal do art. 1º da Lei 11.774/2008.

Essa argumentação já foi abordada no item “2.6.1.1. Projetos de parada para manutenção”, de modo que as conclusões ali alcançadas devem ser igualmente aplicadas ao presente caso, impondo-se a reversão das glosas baseadas nesse fundamento.

2.6.5.2. **Dos Serviços de Construção Civil – Projeto 100013006**

Quanto a este ponto, a fiscalização glosou parcialmente os créditos do Projeto 100013006 sob o fundamento de que despesas com serviços de construção civil não configuram aquisições de máquinas e equipamentos para o ativo imobilizado, sendo, portanto, indevido o creditamento com base na depreciação acelerada.

Quanto a este ponto, a Recorrente também reitera os mesmos argumentos já expostos no tópico referente ao **Projeto 1521658 – Planta de Butadieno II**. Assim, pelas razões ali detalhadas, entendo que as conclusões do item 2.6.1.2 devem ser igualmente aplicadas ao presente caso, impondo-se a reversão das glosas baseadas nesse fundamento.

2.7. **Da inclusão dos valores provenientes do REINTEGRA na base de cálculo das contribuições**

A fiscalização, ao comparar as informações da Escrituração Contábil Digital (ECD) com a EFD-Contribuições, concluiu que a empresa não declarou como receitas tributáveis, no ano de 2012, os créditos obtidos pelo REINTEGRA. Baseou-se na Solução de Consulta COSIT nº 88/2016, segundo a qual até 18 de julho de 2013 esses valores deveriam compor a base de cálculo das contribuições, sendo a exclusão permitida apenas a partir da Lei nº 12.844/2013. A DRJ manteve esse entendimento.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que tais créditos não possuem natureza de receita ou faturamento, mas sim de incentivo fiscal destinado a recompor custos tributários residuais da cadeia produtiva de bens exportados. Argumentou que a exclusão desses valores da base de cálculo já decorria da sua natureza jurídica, não dependendo de previsão legal específica, e que a Lei nº 12.844/2013 apenas confirmou essa interpretação.

Com razão à Recorrente.

Reintegra é a sigla de “Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras”. Trata-se de um programa econômico instituído pelo governo federal com o objetivo de incentivar as exportações. Veja o que dispõe o art. 21 da Lei nº 13.043/2014:

Art. 21. Fica reinstituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – REINTEGRA, que tem por objetivo devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados.

O benefício em questão foi concebido para restituir parcela dos tributos pagos ao longo da cadeia produtiva de bens industrializados (devolução de resíduos tributários), notadamente para auxiliar o custeio de atividades econômicas setoriais.

O cerne da discussão posta nos autos consiste em saber se os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA podem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Nos termos do art. 195, inciso I, alínea b, da Constituição Federal, as contribuições em exame incidem sobre a receita ou o faturamento. Receita é ingresso definitivo de riqueza nova, decorrente da atividade empresarial, apto a incrementar o patrimônio da pessoa jurídica. Os valores oriundos do REINTEGRA não se enquadram nessa definição, pois não representam produto de operação mercantil ou prestação de serviços, mas simples recomposição de custos tributários.

Essa especificidade decorre do efeito causado pelos incentivos fiscais sobre o patrimônio do contribuinte. Trata-se de efetiva redução de custos, que ocorre em razão do fato de que o benefício fiscal concedido atua como hipótese de devolução parcial ou integralmente do resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados, funcionando como verdadeira renúncia fiscal destinada a recompor custos e não como geração de receita nova.

Em termos práticos, o contribuinte inicialmente reconhece custos e despesas vinculados ao processo produtivo e ao pagamento de tributos. Em momento posterior, o benefício fiscal decorrente do REINTEGRA devolve parte desses valores, operando como redução parcial dos custos suportados. O efeito, no plano contábil, é registrado como receita, mas seu conteúdo econômico equivale a mera neutralização de dispêndios anteriormente reconhecidos, não havendo ingresso financeiro novo apto a configurar acréscimo patrimonial.

É justamente sobre essa chamada “receita contábil” que repousa a controvérsia. Ocorre que nem toda receita contábil é compatível com o conceito jurídico-tributário de receita. O critério de diferenciação, como já reconheceu o Supremo Tribunal Federal, deve estar na presença de um elemento positivo, ligado a uma ação empresarial que acresça novos recursos ao patrimônio do contribuinte. No RE 606.107/RS, relatado pela Ministra Rosa Weber, restou sedimentado que o conceito de receita para fins constitucionais não se confunde com o conceito contábil, sendo este apenas instrumento de informação e gestão, enquanto aquele deve ser compreendido como ingresso financeiro novo, que se incorpora de forma definitiva ao patrimônio.

Reduções de passivo ou recomposições de custo não atendem a esse requisito e, portanto, não se subsumem ao conceito de receita previsto no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal.

Esse foi o entendimento adotado no julgamento do AgRg nos EDcl no REsp 1.443.771/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, em 19/05/2015, por meio do qual

decidiu-se que os valores provenientes do REINTEGRA, assim como os créditos presumidos de ICMS, não possuem natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos, razão pela qual não devem integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Diante desse contexto, entendo que a edição da Lei nº 12.844/2013, ao incluir o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/2011, não inovou no ordenamento jurídico, mas apenas reconheceu, de forma expressa, que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA não compõem a base de cálculo das contribuições, por não configurarem receita. Seu caráter seria, portanto, meramente interpretativo.

Admitir a tributação pretendida pela fiscalização esvaziaria o próprio objetivo do programa, colocando a União em posição contraditória: de um lado, concederia benefício fiscal para desonerar as exportações e, de outro, tributária os mesmos valores por meio das contribuições ao PIS e à COFINS. Esse raciocínio viola a lógica do sistema e compromete a eficácia da política pública estabelecida pelo legislador.

Diante do exposto, concluo que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA não se caracterizam como receita ou faturamento, mas como incentivo fiscal de recuperação de custos, razão pela qual não deveriam integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

2.8. Da reclassificação de receitas

Nas operações de vendas destinadas a estabelecimentos habilitados ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback, a fiscalização reclassificou as receitas, entendendo que não havia comprovação suficiente para aplicação da suspensão da contribuição, já que as notas fiscais emitidas não mencionavam o ato concessório, nem estavam registradas no Siscomex pelos adquirentes. Diante disso, considerou que as operações deveriam ser tributadas pelo CST 01 (tributação com alíquota básica).

A contribuinte, por sua vez, alegou que apresentou todos os atos concessórios necessários, os quais demonstravam que seus clientes estavam devidamente habilitados ao regime especial, e que a ausência de registros no Siscomex decorria de falhas dos próprios adquirentes, sobre as quais não tinha ingerência. Ressaltou que não poderia ser penalizada por descumprimento de obrigação acessória atribuída a terceiros, já que cumpriu suas obrigações principais e apresentou documentação idônea para comprovar a legitimidade das operações.

Sustentou ainda que a exigência de tributos baseada apenas nessa falha formal violava o princípio da instrumentalidade das formas, já que a finalidade do regime foi atendida, sem prejuízo ao fisco. Assim, argumentou que ficou demonstrado que as vendas foram realizadas a estabelecimentos habilitados ao Drawback, com direito à suspensão da contribuição, e que qualquer infração decorreu de omissão do adquirente, e não da vendedora. Concluiu, portanto, pela improcedência da reclassificação fiscal e pela manutenção do benefício nas operações em questão.

Quanto a este ponto, porém, entendo que a fiscalização ao analisar os documentos trazidos, entendeu ser possível a correção de tais erros, quando devidamente comprovados. Não tendo, portanto, a Recorrente, trazido novos documentos capazes de demonstrar que se tratavam se de mero erros materiais, devem ser mantidas as referidas glosas.

2.9. Do aproveitamento de créditos vinculados à receita de exportação para dedução da contribuição devida

A Recorrente alega que a fiscalização deu destinação incorreta aos seus créditos de importação vinculados às receitas de exportação, utilizando-os para deduzir contribuições mensais e, com isso, esvaziando saldos que deveriam permanecer disponíveis para uso em períodos futuros. Sustenta que esse procedimento configurou uma compensação de ofício irregular, realizada sem intimação prévia, em desacordo com a legislação, violando o devido processo legal e a legalidade estrita.

Segundo a Recorrente, que o correto seria a autoridade fiscal limitar-se a analisar os pedidos de ressarcimento e compensação conforme formulados, podendo negar o crédito ou não homologar compensações, mas jamais manipular os saldos para abater débitos sem lançamento formal. O equívoco teria causado efeitos nocivos em anos posteriores (2015, 2017 e 2018), gerando autuações e glosas adicionais pela ausência de créditos que haviam sido consumidos indevidamente. A Recorrente reforça que, em casos assim, o Fisco deve lançar de ofício eventuais diferenças de tributo devido, em vez de compensar arbitrariamente créditos, sob pena de ilegalidade.

Não assiste razão à Recorrente.

A compensação de ofício decorre do reconhecimento, pela própria Administração Tributária, de que o contribuinte recolheu valor superior ao devido e, por isso, adquiriu o direito à restituição. Tal instituto encontra amparo no Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, que assim dispõe:

DECRETO Nº 2.138, DE 29 DE JANEIRO DE 1997 Art. 6º A compensação poderá ser efetuada de ofício, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, sempre que a Secretaria da Receita Federal verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração.

§ 1º A compensação de ofício será precedida de notificação ao sujeito passivo para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de quinze dias, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

Essa realidade se distingue substancialmente do aproveitamento de créditos no regime da não cumulatividade, que constitui mera operação escritural: os créditos autorizados pelas hipóteses legais são descontados do valor da contribuição apurado mensalmente, reduzindo diretamente o montante do tributo a pagar.

No caso concreto, a fiscalização não promoveu qualquer compensação de ofício — instituto que, como já visto, exige a prévia existência de indébito e procedimento próprio. O que se verificou foi tão somente a recomposição da escrita fiscal, necessária para refletir corretamente o valor do tributo a pagar em determinado mês.

Essa recomposição decorre da própria essência da não cumulatividade do PIS e da Cofins, a partir da qual o contribuinte apura a contribuição devida no período e, do valor apurado, desconta os créditos calculados sobre custos, despesas e encargos autorizados em lei. Assim, quando há a glosa de créditos indevidamente apropriados ou, ao contrário, o reconhecimento de novos créditos, impõe-se a revisão da apuração. Somente após essa utilização regular é que poderá haver saldo credor passível de aproveitamento em ressarcimento ou compensação.

Assim, a correta imputação dos créditos dentro da própria apuração mensal constitui requisito prévio e indispensável para qualquer direito posterior de compensação ou ressarcimento.

Pelo exposto, não há qualquer reparo ao procedimento adotado pela fiscalização.

3. Dispositivo

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso para (i) reverter as glosas relativas aos gastos com (i.i) Tintas e Solventes; (i.ii) serviços de (i.ii.i) manutenção Industrial, serviços de manutenção em equipamentos/instrumentos prestados em terminais e depósito; (i.ii.ii) caldeiraria prestados nas instalações fabris e terminais; (i.ii.iii) pintura industrial; (i.ii.iv) isolamento térmico prestado em terminais; (i.ii.v) serviços de limpeza e manutenção de silos prestados em terminais; (ii.vi) serviços subaquáticos em terminais; (i.ii.vii) manutenção de manômetros; (i.ii.viii) manutenção em válvula de bloqueio; (i.ii.ix) manut. em válvulas – Estáticos; (i.ii.x) manutenção elétrica em motores; (i.ii.xi) transporte de resíduos; (i.ii.xii) manutenção em válvula de bloqueio; (i.ii.xiii) manutenção em válvulas – estáticos; e (i.ii.xiv) dos serviços constantes da NF nº 000501; (i.iii) frete na devolução de produtos por clientes; (i.iv) bens do ativo imobilizado (encargos da depreciação e amortização); (ii) excluir da base de cálculo os valores provenientes do REINTEGRA.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela discordar quanto à sua decisão de acolher os pedidos referentes à reversão da glosa sobre ativo imobilizado na aquisição da

COPEsul e à exclusão dos valores recebidos do REINTEGRA da base de cálculo das contribuições. Explico.

1. Pedido de reversão da glosa sobre ativo imobilizado na aquisição da Copesul

A relatora afirma o seguinte em seu voto:

2.6.3. Do sistema EMS Copesul (LEGADO)

No que tange ao Sistema EMS Copesul, a fiscalização desconsiderou créditos de PIS/COFINS por falta de comprovação adequada. Sustentou que as planilhas apresentadas pela empresa, relativas a aquisições de ativo imobilizado da antiga Copesul (incorporada pela Braskem em 2008), foram consideradas pouco confiáveis. A fiscalização identificou ainda atrasos de dois a cinco anos entre a aquisição dos bens e o início da apropriação dos créditos, e, de uma amostra de 105 notas fiscais solicitadas, o contribuinte apresentou a contabilização de apenas uma, o que foi considerado insuficiente. Ademais, entendeu que não ficou comprovado que os bens foram incorporados ao ativo imobilizado, tampouco que as transferências contábeis ocorreram nas datas informadas ou que os créditos não haviam sido apropriados anteriormente.

O contribuinte alegou que muitos bens e serviços eram utilizados em vários projetos, justificando a adoção de rateio de custos. A DRJ reconheceu a plausibilidade do argumento do rateio, mas ressaltou que cada gasto deveria estar vinculado a nota fiscal específica e devidamente discriminado. Diante da insuficiência dos documentos para sanar as inconsistências, concluiu-se pela manutenção das glosas.

No entanto, **conforme demonstra a Recorrente, embora o processo de contabilização envolva peculiaridades que dificultam a correspondência exata entre notas fiscais e depreciação, os créditos de PIS/COFINS referentes ao ativo imobilizado foram corretamente apurados**. Sustenta que, por vezes, um mesmo lote de bens é distribuído entre diferentes projetos ou que partes e peças adquiridas em momentos distintos são posteriormente reunidas para compor um equipamento, o que exige a utilização de critérios de custo médio e rateio contábil. Dessa forma, **eventuais divergências apontadas pela fiscalização decorreriam dessas práticas normais de gestão contábil**, devidamente refletidas em seus sistemas e relatórios.

Os relatórios entregues — respaldados em sua contabilidade e confirmados em parecer técnico da FIPECAFI — contêm informações detalhadas (como centro de custo, número do projeto, fornecedor, classe do imobilizado e data de início da depreciação) **suficientes para comprovar a legitimidade dos créditos**.

Ademais quanto ao suposto aproveitamento em duplicidade dos créditos, a Recorrente apresenta relatório elaborado pela Deloitte, que analisou as informações contábeis da Copesul e da Ipiranga Petroquímica, concluindo que os créditos utilizados pela Braskem em 2010 foram apurados de forma correta e

sem sobreposição com valores já aproveitados pelas incorporadas em 2007 e 2008. Segundo a auditoria, a Braskem expurgou montante superior ao necessário, afastando qualquer duplicidade.

Diante de tal conjunto probatório, entendo que não tendo a fiscalização em nenhum momento apontado qualquer tipo de fraude ou falsidade das informações contábeis demonstradas pela Recorrente – que foram inclusive analisadas por auditores independentes e pela FIPECAFI –, não há motivo para manutenção da glosa realizada, que deve, portanto, ser revertida.

Conforme se verifica nos excertos acima transcritos, tanto a ilustre relatora quanto a defesa do contribuinte reconhecem que há grande dificuldade em realizar a perfeita demonstração de todos os requisitos necessários para o aproveitamento de créditos sobre encargos de depreciação, tendo em vista a complexidade dos empreendimentos na COPESUL, adquirida pela Braskem, empresa recorrente.

Obviamente, isso não pode ser um empecilho ao creditamento, mas, por outro lado, sendo evidente que a prova da correta apuração da depreciação possui certo grau de complexidade, essa dificuldade não pode ser oposta ao Fisco como justificativa para o não atendimento das exigências das autoridades tributárias.

As alegações do contribuinte em relação à particularidade de sua operação, por se tratar de uma grande empresa petroquímica, tais como a aquisição única de bens que, apesar de comporem uma única nota, são divididos para utilização em diversos equipamentos distintos, bem como o fato do bem adquirido não ser imediatamente ativado, em razão do interstício temporal até o equipamento no qual foi utilizado entrar em operação, foram levadas em consideração pela Fiscalização.

Ocorre, entretanto, que, apesar de tais fatos não serem negados e inclusive serem admitidos pela Fiscalização, isso não justifica a ausência da correta comprovação dos fatos alegados através de documentos hábeis a tanto. O contribuinte busca tal comprovação tão somente com planilhas internas elaboradas sem o necessário grau de detalhamento que uma operação tão complexa exige.

A Fiscalização se debruçou sobre tais planilhas para tentar comprovar os valores lançados, porém concluiu que não havia como assegurar, com a certeza exigida pela legislação, a comprovação do direito creditório do contribuinte. Vejamos o que consta do Termo de Verificação Fiscal:

2.5.3.- Sistema SAP (parametrização anterior) - SAP Legado

As planilhas enviadas pelo contribuinte foram consolidadas, utilizando a importação de arquivos TXT do Contábil. Tendo em vista a grande quantidade de linhas, os valores que representavam créditos inferiores a R\$ 1,00 (um real) foram excluídos. A base de dados com a consolidação da Cofins foi utilizada para análise do crédito apropriado em 2012. O resumo desta base de dados agrupada por nome fornecedor, definição do projeto, nº do documento de referência, data de

referência do primeiro lançamento encontra-se em planilha a ser anexada ao processo eletrônico de análise dos pedidos de ressarcimento, arquivo não paginável.

As planilhas-Sistema EMS Copesul (legado) apresentam aquisições de ativos imobilizado relacionados à Copesul – Companhia Petroquímica do Sul, empresa incorporada pela Braskem em 11/09/2008. As planilhas entregues à fiscalização apresentaram um grau de confiabilidade das informações muito pequeno, a cada questionamento da fiscalização, novas versões de planilha foram apresentadas. Em reunião com o contribuinte em 04/04/2017, para esclarecimentos sobre divergências nas planilhas que demonstravam a aquisição de ativo imobilizado, foi relatado à fiscalização, por uma preposta do contribuinte, que as divergências encontradas nas planilhas devia-se a controle inadequado, pela incorporada, das aquisições de ativo imobilizado.

Para uma melhor compreensão da auditoria realizada nas informações apresentadas pelo contribuinte nas planilhas legado (todos os sistemas legado), será reproduzida na tabela abaixo a descrição/explicação do conteúdo das principais colunas dos relatórios apresentados (detalhamento apresentado pelo contribuinte em 20/09/2016).

Coluna	Detalhamento do conteúdo
Empresa	Código interno da empresa.
Exercício doc contábil	Ano do registro contábil da entrada do material.
Nº documento de referência	Número do documento de referência entre os registros de material, contábil e fiscal.
Centro de custo	Centro de custo.
Elemento do plano da estrutura do projeto (elemento PEP)	Subnúmero interno do projeto.
Controle de Investimentos	Controle de investimentos - número antigo, utilizado para os sistemas BAAN, Microsiga e EMS CPS e IPQ.
Código do Sistem de Origem	Sistema do registro inicial da nota fiscal.
Código do Centro de Custo	Centro de custos anterior.
Data de lançamento no documento	Data do registro contábil da nota fiscal.
Data no documento	Data de emissão da nota fiscal.
Tipo de documento	Interno.
Nº do material	Código do material.
Texto breve de material	Descrição do material.
Texto breve serviço	Descrição do serviço.
Nº conta do fornecedor	Código do fornecedor.
Nome	Nome do fornecedor (parte 1)
CNPJ	Número do CNPJ.
Nº da NF-e	Número da nota fiscal.
Denominação do imobilizado	Denominação conforme a classe de imobilizado.
Texto descritivo	Texto sumário do centro de custos.
ZData de início do cálculo da depreciação	Data do início da depreciação do imobilizado.
Período de Amortização do Imobilizado	Interno.
Período de Amortização do Imobilizado PIS e COFINS	Quantidade de períodos de amortização do imobilizado / parcelas de crédito de PIS e COFINS.
Valor do Imobilizado em Andamento	Somatório dos valores de aquisição do projeto.
Valor do Imobilizado Ativado	Valor de aquisição por imobilizado.
Valor de Aquisição	Valor da base de cálculo utilizada na tomada de crédito de PIS e COFINS.
Valor do PIS	Valor do PIS conforme base de cálculo.
Valor do COFINS	Valor da COFINS conforme base de cálculo.

Mediante análise dos valores apresentados nas planilhas, confirma-se o relato do contribuinte de controle precário das informações prestadas nas planilhas. Conforme demonstrado na tabela abaixo, os valores apresentados na coluna imobilizado em andamento, os quais representam o somatório dos valores de

aquisições do projeto (descrição constante em tabela acima), os quais deveriam ser “incorporados” ao ativo imobilizado na data de início do cálculo da depreciação, divergem bastante da soma dos valores de aquisição das notas fiscais relacionadas ao projeto, não sendo possível relacionar as notas fiscais aos valores incorporados ao ativo imobilizado.

Diante das inconsistências, em 30/01/2017, mediante Termo de Intimação nº 7, o contribuinte foi intimado a apresentar explicações para o interstício temporal elevado, 2 a 5 anos, entre a data de aquisição/contabilização do bem/serviço adquirido e a data de início da apropriação do crédito nas aquisições incorporada ao ativo imobilizado, sendo solicitado inclusive à apresentação de documentação hábil que comprovasse a efetividade dos prazos por meio de lançamentos contábeis.

Como já relatado anteriormente, em resposta a este item da intimação, em 20/03/2017, o contribuinte após 50 dias da solicitação da informação, com 2 pedidos de prorrogação de prazo, alegou que a extemporaneidade entre a data de emissão da nota fiscal de aquisição de bens/serviços e a data de início de apropriação dos créditos ocorria devido ao tempo decorrido entre a aquisição do item e a ativação do imobilizado ao qual este está vinculado, ou seja, somente começaria a apropriar o crédito decorrente da aquisição do ativo imobilizado no momento em que este bem é incorporado ao ativo imobilizado (transferência da conta de Projeto em andamento para Imobilizado - Máquinas e equipamentos).

Quanto à apresentação de comprovação contábil para demonstrar a alegação que apenas inicia a apropriação de crédito no momento em que o bem é ativado no imobilizado, de uma amostra solicitada pela fiscalização de 105 notas fiscais, referente ao Sistema EMS Copesul (legado), o contribuinte realizou a “amostra da amostra” das notas solicitadas pela fiscalização, apresentando a contabilização de apenas 1 nota fiscal. Cabe ressaltar que nos pedidos de prorrogação de prazo para atendimento desta intimação, todos deferidos por esta fiscalização, havia a justificativa na quantidade de informações solicitados neste item da Intimação.

Tendo em vista os argumentos acima expostos de divergências nos valores apresentados nas planilhas e inexistência de comprovação contábil que: a) as aquisições referentes às notas fiscais associadas a estes projetos foram incorporadas ao ativo imobilizado e b) se incorporadas ao ativo imobilizado (transferência de valores da conta contábil projeto em andamento para conta contábil máquinas e equipamentos), a data informada na planilha como o início da apropriação dos créditos está conforme alegação do contribuinte para justificar o interstício temporal entre a data de emissão das notas fiscais e o início de apropriação do crédito.

Com as informações apresentadas pelo contribuinte, não há, inclusive, nenhuma evidência ou comprovação que os créditos referentes às notas fiscais listadas nas planilhas não tiveram seus créditos apropriados em períodos anteriores como aquisições de ativo imobilizado ou serviços utilizados como insumos.

Cabe ressaltar que em pedidos de ressarcimento/compensação incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para obtenção do crédito pleiteado. Portanto, o desconto de crédito referente ao Sistema EMS Copesul (legado) será considerado apropriação indevida, tendo em vista o regramento trazido inciso VI do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

O contribuinte sustenta que não é crível a afirmação de que uma empresa do porte da COEPSUL não tenha créditos decorrentes de encargos de depreciação. Contudo, o que a Fiscalização deixa claro no relato acima não é a inexistência de créditos, mas a carência probatória a cargo do contribuinte na quantificação, em cada período correto de apuração, do montante do crédito a que tem direito.

Verifico, pela descrição dos fatos, narrada no TVF, que houve sim um esforço da Fiscalização em possibilitar ao contribuinte a correta comprovação de suas alegações, inclusive concedendo diversas prorrogações de prazo, e tentando obter a comprovação das informações contidas na planilha apresentada na Manifestação de Inconformidade. Contudo, transcrevo novamente o trecho em que resta demonstrado o não atendimento às solicitações da Autoridade Fiscal:

Quanto à apresentação de comprovação contábil para demonstrar a alegação que apenas inicia a apropriação de crédito no momento em que o bem é ativado no imobilizado, **de uma amostra solicitada pela fiscalização de 105 notas fiscais**, referente ao Sistema EMS Copesul (legado), o contribuinte realizou a “amostra da amostra” das notas solicitadas pela fiscalização, **apresentando a contabilização de apenas 1 nota fiscal**.

Quanto à alegação de que um relatório produzido por empresa de auditoria contratada pela própria recorrente, juntado à Manifestação de Inconformidade, teria comprovado que não houve duplicidade na apropriação dos créditos realizada em 2010, deve-se ter em conta que suas conclusões são inoponíveis perante o Fisco, cuja atuação goza da presunção de legitimidade e veracidade própria dos agentes públicos, que agem de forma desinteressada.

A perícia, qualquer que seja, em especial a contábil, para produzir efeitos, deve atender aos requisitos do art. 16, 18 e 20 do Decreto-lei nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

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

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O contribuinte, sem seguir as regras contidas no referido diploma legal, produziu sua própria perícia, em desacordo com o que prevê a legislação. A despeito desse fato, ao analisar as conclusões da empresa contratada pelo recorrente, observo que elas trazem um entendimento diametralmente oposto ao da Fiscalização, que não participou da elaboração dessa perícia.

Mais uma vez, gozando a Autoridade Tributária da presunção de legitimidade e veracidade, o entendimento da Fiscalização deve prevalecer. Os quesitos e as provas que devem ser atendidos e apresentadas são aqueles solicitados pelos peritos da Receita Federal, os Auditores-fiscais, e não os de uma empresa de auditoria independente.

Nesse contexto, deve ser mantida essa glosa.

2. Pedido de exclusão dos valores recebidos do REINTEGRA da base de cálculo das contribuições

A relatora afirma o seguinte em seu voto:

A fiscalização, ao comparar as informações da Escrituração Contábil Digital (ECD) com a EFD-Contribuições, concluiu que a empresa não declarou como receitas tributáveis, no ano de 2012, os créditos obtidos pelo REINTEGRA. Baseou-se na Solução de Consulta COSIT nº 88/2016, segundo a qual até 18 de julho de 2013 esses valores deveriam compor a base de cálculo das contribuições, sendo a exclusão permitida apenas a partir da Lei nº 12.844/2013. A DRJ manteve esse entendimento.

(...)

Reduções de passivo ou recomposições de custo não atendem a esse requisito e, portanto, não se subsumem ao conceito de receita previsto no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal.

Esse foi o entendimento adotado no julgamento do AgRg nos EDcl no REsp 1.443.771/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, em 19/05/2015, por meio do qual decidiu-se que os valores provenientes do REINTEGRA, assim como os créditos presumidos de ICMS, não possuem natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos, razão pela qual não devem integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Diante desse contexto, entendo que a edição da Lei nº 12.844/2013, ao incluir o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/2011, não inovou no ordenamento jurídico, mas apenas reconheceu, de forma expressa, que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA não compõem a base de cálculo das contribuições, por não configurarem receita. Seu caráter seria, portanto, meramente interpretativo.

(...)

Diante do exposto, **concluo que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA não se caracterizam como receita ou faturamento, mas como incentivo fiscal de recuperação de custos**, razão pela qual não deveriam integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Com todas as vênias à ilustre relatora, devo divergir desse entendimento, pois o art. 44 da Lei nº 4.506/64 expressamente dispõe em sentido contrário às suas conclusões:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Corroborar esse entendimento o precedente do STJ:

i) AgInt no REsp. 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21/05/2019:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. **VALORES RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REINTEGRA INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/11. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ART. 44 DA LEI Nº 4.506/64. INCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE ATÉ O ADVENTO DA LEI Nº 12.844/13.** PRECEDENTES. INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO FIXADO NO ERESP Nº 1.517.492/PR. *DISTINGUISHING*.

1. Segundo o entendimento adotado pela Segunda Turma desta Corte nos autos dos EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 19/12/2014 e do AgRg no REsp 1.518.688/RS, de minha relatoria, DJe 07/05/2015, **os valores do REINTEGRA são**

passíveis de incidência do imposto de renda, até o advento da MP nº 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/14, de forma que a conclusão lógica que se tem é a de que tais valores igualmente integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é mais ampla e inclui, a priori, ressalvadas as deduções legais, os valores relativos ao IRPJ e à CSLL, sobretudo no caso de empresas tributadas pelo lucro real na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS instituída pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja tributação se dá com base na receita bruta mensal da pessoa jurídica, a qual, por expressa disposição do art. 44 da Lei nº 4.506/64, alhures mencionado, abrange as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões e as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

2. Somente com o advento da Lei nº 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/11, é que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. A inaplicabilidade, aos valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA, do precedente desta Corte tomado no EResp nº 1.517.492/PR, de relatoria do Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. É que naquele caso entendeu-se que a incidência de IRPJ sobre os créditos presumidos de ICMS representaria violação do princípio Federativo por intromissão da União em política fiscal dos Estados-Membros, o que não ocorre no presente caso, eis que todos os custos ressarcidos tratam de tributos federais.

4. Agravo interno não provido (AgInt no REsp. 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21.5.2019)

A Solução de Consulta COSIT nº 88/2016, usada pela fiscalização como fundamento para o Despacho Decisório que reconheceu apenas parcialmente os créditos de COFINS pleiteados, segue no mesmo sentido:

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

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

No regime de apuração cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra não integra a base de cálculo da COFINS.

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

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

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

Considerando que o período em discussão é o 1º trimestre de 2012, entendo correta a decisão da Receita Federal de incluir os valores referentes ao REINTEGRA na base de cálculo da COFINS.

Pelo exposto, voto por negar provimento a estes dois pedidos.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares