



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.901495/2016-52
ACÓRDÃO	3302-015.076 – 3 ^a SEÇÃO/3 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASKEM S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

ICMS-ST. ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, não podendo integrar o valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, nos termos dos arts. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

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(o) PIS/PASEP, 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(o) PIS/PASEP, 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).

RETIFICAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES.

Nos termos do art. 11, § 2º, inciso III, da IN RFB 1.252/2012, o arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto alterar créditos de contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

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.

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

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por voto de qualidade, para rejeitar (i.1) a preliminar de diligência para verificação de creditamento extemporâneo, (i.2) o pedido de acolhimento da retificação das EFD-Contribuições e (i.3) o pedido de exclusão dos valores recebidos do REINTEGRA da base de cálculo das contribuições, vencidos os conselheiros José Renato Pereira de Deus, Marina Righi Rodrigues Lara e Francisca das Chagas Lemos; (ii) por unanimidade de votos, para reverter a glosa das despesas com tintas e solventes, com Amina Neutralizante; Antiespumante; Antipolimerizantes EC-3214A, EC-3001, EC-3002, EC-3003, EC-3004, EC-3005, EC-3006, EC-3007, EC-3008, EC-3009, EC-3010, EC-3267A, EC-3376, EC-3377, EC-3378, EC-3379, EC-3380, EC-3381, EC-3382, EC-3383, EC-3384, EC-3385, EC-3335A; DA-2604 - Inibidor RED OIL; DORF – UNICOR J; DORF CI 2003; Inibidor Polímero Petroflo 20Y3103; Hidrazina; Polieletrólico, com projetos de parada para manutenção, com o Projeto 1521658 – Planta de Butadieno II e com os projetos 103281 (Unidade de PVC/PVC em Alagoas), PJ0622915, PJ060282 e PJ062825, bem como para reverter a glosa dos créditos apurados no sistema SAP LEGADO com as plantas de Eteno I e Isopreno; e, (iii) por maioria de votos, para dar provimento ao pedido de reversão da glosa sobre serviços prestados em terminais, vencido o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; ao pedido de reversão da glosa de despesas de frete na devolução de vendas, vencido o conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini; e para negar provimento ao pedido de reversão da glosa sobre ativo imobilizado na aquisição da COPESUL, vencidas as conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara e Francisca das Chagas Lemos. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-015.071, de 19 de agosto de 2025, prolatado no julgamento do processo 13502.901490/2016-20, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

REAPURAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO.

A verificação de omissão de receitas, associada a glosa de créditos, pode resultar na apuração de tributos devidos, nesse caso, a fiscalização deve utilizar os créditos existentes para fins de dedução do tributo devido.

INSUMO. CONCEITO.

O insumo deve ser avaliado à vista dos critérios da essencialidade e da relevância. 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. 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRIBUTAÇÃO.

O ICMS – substituição tributária destacado na Nota Fiscal de venda do contribuinte substituto constitui uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

CRÉDITO DECORRENTE DE GASTOS COM FRETES.

Somente podem compor a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS os gastos com frete na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor e o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no país. O dispêndio com frete na aquisição de bens gera créditos de PIS/COFINS por integrar o custo da mercadoria revendida e do bem utilizado como insumo.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RECONHECIMENTO. REQUISITOS.

Na eventualidade de não haverem sido apurados nas épocas próprias, os créditos da não-cumulatividade do PIS/Cofins poderão ser apurados extemporaneamente, desde que promovidas as devidas retificações de declarações e demonstrativos, como DCTF e Dacon, além da EFD-Contribuições.

REINTEGRA. CRÉDITOS. TRIBUTAÇÃO.

O valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita da pessoa jurídica e deve ser incluída na base de cálculo do PIS/COFINS. Somente a partir de 19 de julho de 2013, não mais integra a base de cálculo das contribuições, dada a exclusão de base de cálculo promovida pela Lei nº 12.844, de 2013 (que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011).

VENDAS A BENEFICIÁRIOS DO REGIME ESPECIAL DE DRAWBACK.

As notas fiscais de venda a beneficiários do Regime Especial de Drawback devem conter a informação acerca da venda com suspensão das contribuições e o número do Ato Concessório Drawback.

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

- Sustentou que produtos químicos utilizados no tratamento de água, bem como outros materiais aplicados na operação, são **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;
- 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.
- Alegou que a glosa de valores referentes ao ICMS-ST é indevida, sustentando que a legislação não determina a exclusão desses valores da base de cálculo do crédito.

- 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.
- Defendeu a possibilidade de utilização de créditos extemporâneos, sem a necessidade de retificação;
- 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.
- Contestou a exclusão de créditos relativos a importações, afirmando que **não há ausência de recolhimento** de PIS/COFINS na importação, e que eventuais falhas cadastrais ou de registro não afastam o direito creditório.
- 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressalvando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao mérito, exceto quanto à preliminar de diligência para verificação de creditamento extemporâneo, aos pedidos referentes à retificação das EFD-Contribuições, 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, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

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 Cofins 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 de energia elétrica;
- (iv) despesas com armazenagem e frete de mercadoria;
- (v) despesas com descarga, sobrestadia de caminhões e emissão de vale-pedágio;
- (vi) frete para devolução de produtos por cliente;
- (vii) créditos extemporâneos;
- (viii) despesas com bens do ativo imobilizado (encargos de depreciação e amortização);
- (ix) inclusão dos valores provenientes do reintegra na base de cálculo das contribuições;
- (x) da reclassificação de receitas;
- (xi) do aproveitamento pelo fisco de créditos vinculados à receita de exportação para dedução da contribuição devida;

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 impescindibilidade 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 impescindibilidade 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 concreta.

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 ESTABELECIDA 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.

Das despesas com tintas e solventes

Quanto a este ponto, entendeu a DRJ que, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo deve necessariamente ser utilizado na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desta forma, em que pese os critérios da essencialidade e relevância, acima expostos, as tintas e solventes não integrariam o processo produtivo da pessoa jurídica.

A Recorrente, por sua vez, alega 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:

4.2.4. Diversos equipamentos e tubulações existentes nas unidades da Recorrente são constituídos, em sua grande maioria, de material metálico, e 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.

4.2.5. 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.

4.2.6. 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.

4.2.7. 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.

4.2.8. 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.

Despesas com outros produtos

Quanto a este ponto a Recorrente entende que tais bens são utilizados diretamente em suas atividades produtivas, nos seguintes termos:

Amina Neutralizante	Sua principal função é reagir com compostos ácidos, reduzindo o potencial corrosivo do meio.
Antiespumante	Sua função consiste em controlar formação de espuma, já que a formação dessa espuma implica em graves dificuldades para as transformações físico-químicas do processo de desenvolverem.
Antipolimerizantes EC-3214A, EC-3001, EC-3002, EC-3003, EC-3004, EC-3005, EC-3006, EC-3007, EC-3008, EC-3009, EC-3010, EC-3267A, EC-3376, EC-3377, EC-3378, EC-3379, EC-3380, EC-3381, EC-3382, EC-3383, EC-3384, EC-3385, EC-3335A	Produto utilizado para evitar a polimerização e o acúmulo de polímeros no sistema.
DA-2604 - Inibidor RED OIL	Inibidor de polimerização à base de Aminoácido-Caproico. É aplicado na torre de lavagem cárstica da unidade de Olefinas-1.
DA-2604 - INIBIDOR RED OIL	Inibidor de polimerização à base de Aminoácido-Caproico. É aplicado na torre de lavagem cárstica da unidade de Olefinas-1.
DORF – UNICOR J	Material à base de hidrocarbonetos aromáticos e ácidos insaturados que é dosado na Nafta recebida como matéria-prima da UNIB, com a finalidade de inibir corrosão dos dutos.
DORF CI 2003	É utilizado na Unidade-2 de Dihidrogenação de Gasolina de Pirólise (A2300) com a finalidade de inibir corrosão.
Inibidor Polímero Petroflo 20Y3103	Material utilizado como Inibidor de Polimerização, que é dosado no solvente da unidade de produção de Isopreno A-5200 e nas unidades de produção de Butadieno.
Hidrazina	Produto que atua como catalisador na produção do Cloro, da Soda Cárstica ou de seus derivados.
Polieletrolito	Produto utilizado na Unidade de Tratamento de Água da UNIB, com o objetivo para melhorar a eficiência da Clarificação

Como se verifica das descrições supramencionadas, todos os bens listados participam intrinsecamente do processo produtivo da Recorrente, seja como agentes químicos indispensáveis à reação ou como insumos de proteção e manutenção sem os quais a produção seria inviável ou insegura.

Assim, à luz do critério da essencialidade (indispensabilidade à atividade-fim) e da relevância (capacidade de influenciar a qualidade ou a viabilidade do produto final), impõe-se o reconhecimento de seu enquadramento como insumos, com o consequente direito ao crédito das contribuições ao PIS e à COFINS.

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas referente aos gastos com Amina Neutralizante; Antiespumante; Antipolimerizantes EC-3214A, EC-3001, EC-3002, EC-3003, EC-3004, EC-3005, EC-3006, EC-3007, EC-3008, EC-3009, EC-3010, EC-3267A, EC-3376, EC-3377, EC-3378, EC-3379, EC-3380, EC-3381, EC-3382, EC-3383, EC-3384, EC-3385, EC-3335A; DA-2604 - Inibidor RED OIL; DORF – UNICOR J; DORF CI 2003; Inibidor Polímero Petroflo 20Y3103; Hidrazina; e Polieletrolito.

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, por sua vez, entendeu que a existência de terminais não afeta a qualidade nem a constituição dos produtos. Afirma que eles apenas facilitam a logística e geram ganho financeiro, mas não participam do processo produtivo, de modo que os serviços neles prestados não se enquadram como insumos para fins de creditamento.

Sobre o tema, a Recorrente assim discorre:

4.3.7. Os estabelecimentos que atuam como terminais exercem papel indispensável ao funcionamento dos demais estabelecimentos produtores da Recorrente, afinal, são responsáveis pelo recebimento, acondicionamento, medição, estocagem e distribuição dos insumos indispensáveis à produção das plantas industriais da Recorrente.

4.3.8. Por meio destes terminais, a Recorrente recepciona, 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.

4.3.9. 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.

4.3.10. 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, conforme se infere do documento já juntado aos autos, que bem descreve as instalações e funcionalidades do Terminal de Gases Liquefeitos – TEGAL, localizado em Candeias/BA (vide doc. 11 da Manifestação à Diligência Fiscal').

4.3.11. Tanto é que o próprio preposto fiscal diligente reconheceu expressamente que os terminais correspondem a uma extensão da indústria. E não poderia ser diferente! 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.

4.3.12. **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:

(...)

4.3.13. 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.

4.3.14. 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.

4.3.15. 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.

4.3.16. 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.

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

4.3.18. 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.

4.3.19. 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 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 a existência dos terminais não afetaria a qualidade nem a constituição dos produtos, apenas facilitaria a logística e geraria ganho financeiro, sem participar do processo produtivo.

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

4.3.20. 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.

4.3.21. 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.

4.3.22. 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 já devidamente anexados aos autos (vide doc. 06 da Manifestação de Inconformidade).

4.3.23. 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.

4.3.24. 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.

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

B) SERVIÇOS DE CALDEIRARIA PRESTADOS NAS INSTALAÇÕES FABRIS E TERMINAIS

4.3.26. 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.

4.3.27. 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.

4.3.28. 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.

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

4.3.30. 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.

4.3.31. 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

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

4.3.33. 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, cujos 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.

4.3.34. 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.

4.3.35. 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 se este é tóxico ou inflamável, por exemplo.

4.3.36. Tais serviços são fundamentais ao bom funcionamento do seu parque fabril, pois essa pintura promove a conservação dos diversos dutos e tubos que guarneçem os equipamentos e maquinários presentes nos terminais, e que também interconectam esses estabelecimentos aos terminais às unidades fabris, permitindo seu contínuo suprimento de matérias primas gasosas.

4.3.37. 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

4.3.38. Além dos já citados serviços, a Recorrente ainda contrata os serviços executados por terceiros relativos a isolamento térmico de equipamentos, estruturas e instalações existentes nos terminais.

4.3.39. Tais serviços têm como objetivo precípua preservar a continuidade operacional dos terminais, cujas instalações têm contato físico com produtos

químicos, solventes e resinas, capazes de deteriorar e desgastar referidas guarnições.

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

4.3.41. 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.

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

4.3.43. 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

4.3.44. 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.

4.3.45. 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.

4.3.46. 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.

4.3.47. Com efeito, os produtos comercializados pela 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. 03 da Manifestação à Diligência Fiscal).

4.3.48. 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,

3.3.49. 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

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

4.3.51. 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. 4.3.52. 4.3.53. Desse modo, é inequívoco o direito a crédito em tais circunstâncias.

(...)

G) DEMAIS SERVIÇOS PRESTADOS EM TERMINAIS

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

Serviço	Descrição dos Serviços
MANUTENÇÃO DE MANÔMERO	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 manômeros; (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.

Das despesas de energia elétrica

No que se refere aos gastos com energia elétrica, sustenta a Recorrente que algumas das aquisições efetuadas pela Recorrente ocorrem sob o regime da Substituição Tributária do ICMS, cuja regulamentação é dada pela Lei Complementar nº 87/96, segundo a qual é possível a antecipação do imposto, pelo vendedor, da operação posterior, cujo valor será repassado ao adquirente na Nota Fiscal correspondente. Afirma que o valor recolhido pelo substituto tributário, a título de ICMS-ST, é repassado inteiramente ao adquirente da energia elétrica, compondo a totalidade dos custos de aquisição desta.

A respeito da incidência das contribuições ao PIS e à Cofins sobre o valor referente ao ICMS-ST, foi, recentemente, firmada a tese na ocasião do julgamento do REsp nº 1896678 / RS, na sistemática dos repetitivos, nos seguintes termos:

O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva.

Nesse contexto, não há dúvida de que, por força do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, justamente por não estar sujeito ao pagamento das

referidas contribuições, não é possível a apuração do crédito sobre o ICMS-ST destacado na nota fiscal de fornecimento de energia elétrica.

Esse entendimento, embora não vinculante, vem sendo adotado pelo STJ. A título exemplificativo, destaco a ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS SUBSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DA SEGUNDA TURMA DO STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Trata-se de Agravo Interno contra decisão que não conheceu do Recurso Especial, ante o óbice da Súmula 83/STJ (fls. 451-457, e-STJ).

2. Consoante a orientação jurisprudencial da Segunda Turma do STJ, "o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e § 2º, da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003", de modo que "o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003" (AgInt no REsp 1.937.431/SC, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 12.11.2021). Nesse sentido: AgInt nos EDcl no REsp 1.881.576/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18.3.2021; AgInt no REsp 1.515.092/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 6.4.2021; REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28.6.2016.

3. Ausente a comprovação da necessidade de retificação a ser promovida na decisão agravada, proferida com fundamentos suficientes e em consonância com entendimento pacífico da Segunda Turma do STJ, não há prover o Agravo que contra ela se insurge.

4. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp n. 2.054.861/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/9/2023, DJe de 21/9/2023.)

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

Das despesas com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda

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.

No entanto, a questão restou definitivamente superada por este Conselho, por meio da Súmula CARF nº 217, redigida nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3^a Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

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.

Pelo exposto voto por manter as glosas relativas à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

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, IX, 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 enquadram como armazenagem, não dão direito ao crédito nos termos do referido art. 3º, inciso IX.

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 2^a Turma Ordinária da 4^a Câmara desta 3^a 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 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 2^a 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.

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 incontrovertido 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, consequentemente, 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.

Dos créditos extemporâneos

Em relação às glosas relativas aos créditos extemporâneos, sustenta a DRJ que a Recorrente não teria apurado corretamente os créditos extemporâneos, já que para que um crédito apurado e reconhecido no mês de sua competência possa ser aproveitado em meses subsequentes, caso não seja utilizado em sua competência originária, devem ser efetuadas as devidas retificações nos Dacon e DCTF correspondentes ao período de origem.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a legislação permite que os créditos das contribuições sejam aproveitados fora do mês de competência, não sendo necessário a retificação dos documentos mencionados, desde que o contribuinte seja capaz de demonstrar que não os utilizou em duplicidade.

Sobre a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos decorrentes do regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, é importante destacar os arts. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lhe nos meses subsequentes.

Extrai-se do referido dispositivo, que não há na legislação em vigor qualquer disposição que vede o aproveitamento de créditos de forma extemporânea, bem como inexiste qualquer exigência de retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), conforme defendido pela DRJ.

Nesse sentido, é o entendimento adotado pelos Acórdãos nºs 9303-008.635 e 9303-006.248, proferidos pela 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008 CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. POSSIBILIDADE. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos

meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte. (Acórdão nº 9303-008.635 – 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais –Conselheiro Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Conselheira Redatora Designada Érika Costa Camargos Autran - Sessão de 15 de maio de 2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS Ano-calendário:2007 CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. Na forma do art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). (Acórdão nº 9303-006.248 – 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Conselheiro Relator Charles Mayer de Castro Souza – Sessão de 25 de janeiro de 2018)

Vale destacar que a necessidade de retificação das declarações originais tem como fundamento o fato de que, o contribuinte, ao assim proceder, é capaz de comprovar o não aproveitamento em duplicidade do crédito pleiteado. Não se nega a importância de tal preocupação. A retificação, porém, não pode ser considerada como a única forma de demonstração inequívoca de que o aproveitamento, afora do mês em que o gasto incorrido, não teria gerado um duplo aproveitamento de créditos.

Dessa forma, desde que o direito ao crédito reste comprovado e esteja no prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, deverá ser reconhecido o direito do contribuinte ao aproveitamento de créditos extemporâneos.

No caso em análise, a Recorrente afirma ter juntado aos autos, a título ilustrativo, alguns dos CTRCs cujos créditos foram glosados, bem como os respectivos Livros Registro de Entrada de ICMS – LRE's (docs. 11 e 12 da Manifestação de Inconformidade), os quais demonstram que tais CTRCs não foram registrados fiscalmente na época própria.

Em que pese a verossimilhança de suas alegações, não há nos autos qualquer documento capaz de demonstrar **inequivocamente** que tais créditos não teriam sido utilizados anteriormente. Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, é dele o ônus de comprovar as suas alegações.

Não tendo, portanto, a Recorrente se desincumbido do seu ônus probatório quanto a este item, deve ser mantida a glosa realizada pela autoridade fiscal.

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 exemplares 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.

Projeto 103281 (Unidade de MVC/PVC em Alagoas) e os Projetos PJ0622915, PJ060282 e PJ062825.

Quanto a estes dois pontos, a fiscalização e a 6^a Turma da DRJ08 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.

Do sistema SAP (parametrização anterior) – SAP legado

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 gatos 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	
DACON MENSAL-SEMESTRAL 2.6			
CNPJ: 42.150.391/0001-70		Mês/Ano: JANEIRO/2008	
Ficha 06A -Apropriação dos Créditos de PIS/Pasep - Aquisições no Mercado Interno		Página: 05	
Regime Não-Cumulativo			
Discriminação		Vinculados à Receita	
		Tributada no Mercado Interno de	
		Mercado Interno Mercado Interno Exportação	
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%			
01. Bens para Revenda		11.942.472,27	122.738,89
02. Bens para Exportação		70.326.118,18	10.000,18
03. Serviços Utilizados como Insumos		20.006.595,40	223.365,81
04. Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a Forma de Vapor		26.854.312,06	298.512,32
05. Despesas de Aluguel de Prédios Locados de Pessoa Jurídica		507.683,39	5.642,98
06. Despesas de Aluguel de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica		952.430,27	10.586,42
07. Despesas de Contraprestações à Fretes na Operação de Venda		46.405.866,01	515.000,82
08. Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil		13.993,81	155,54
09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)		18.128.695,84	201.503,42
10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor da Aquisição ou da Construção)		0,00	0,00
		21.157.500,39	

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 DACON, 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.

➤ DACON 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 comprar suas alegações, devendo tal glosa ser também revertida.

Da reclassificação de receitas

A fiscalização apontou que diversas vendas realizadas sob o Regime Aduaneiro Especial de Drawback não faziam jus à suspensão ou isenção de PIS/COFINS, por apresentarem notas fiscais sem a indicação correta do benefício, com informações incompletas, acima do limite permitido ou não registradas no Siscomex. A empresa defendeu que o registro no Siscomex é obrigação do adquirente e que todos os atos concessórios foram apresentados, além de sustentar que a ausência de algumas informações não alteraria a natureza da operação.

A DRJ entendeu que a legislação (IN-RFB nº 845/2008) exige expressamente a menção ao regime e ao Ato Concessório Drawback nas notas fiscais, e o descumprimento dessas formalidades inviabiliza o direito à suspensão. Contudo, em diligência, parte das glosas foi revertida, como nos casos em que se comprovou a indicação da suspensão (Notas Fiscais nº 462419 e emitidas à PACIFIL BRASIL) ou em operações de venda de ativo imobilizado, cujas receitas não integram a base de cálculo das contribuições (Notas nº 77005 e 103351).

Por outro lado, permaneceram as glosas em situações em que as notas fiscais traziam correções indicando tributação (nºs 201712 e 202220), em operações cuja natureza não foi ajustada corretamente (como a Nota nº 79379) ou em documentos não vinculados formalmente entre si (como nº 79474). Também foi afastada a validade de simples planilhas de controle apresentadas pela defesa, consideradas insuficientes para afastar as conclusões fiscais. Assim, ao final, apenas as inconsistências comprovadamente corrigidas foram revertidas, enquanto as demais glosas foram mantidas.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que apresentou aos autos os Atos Concessórios e planilhas de controle de vendas no regime Drawback, comprovando que respeitou os limites autorizados e que seus procedimentos

foram lícitos. Defende que, pelo princípio da instrumentalidade das formas, a finalidade dos atos foi plenamente atingida, sem prejuízo às partes ou ao interesse público, e que privilegiar formalismos sobre a substância representaria injustiça.

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.

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 (CTN, IN RFB nº 1.300/2012 e Decreto nº 70.235/72), violando o devido processo legal e a legalidade estrita.

Segundo a Recorrente, 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:

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 resarcimento 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 resarcimento.

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

Quanto à preliminar de diligência para verificação de creditamento extemporâneo, aos pedidos referentes à retificação das EFD-Contribuições, 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, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com as vêrias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, uso dela discordar quanto à sua decisão de acolher (i) a preliminar de diligência para verificação de creditamento extemporâneo, e (ii) os pedidos referentes à retificação das EFD-Contribuições, 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.

Preliminar de diligência para verificação de creditamento extemporâneo

A relatora afirma o seguinte em seu voto:

2.7. Dos créditos extemporâneos

Em relação às glosas relativas aos créditos extemporâneos, sustenta a DRJ que a Recorrente não teria apurado corretamente os créditos extemporâneos, já que para que um crédito apurado e reconhecido no mês de sua competência possa ser

aproveitado em meses subsequentes, caso não seja utilizado em sua competência originária, devem ser efetuadas as devidas retificações nos Dacon e DCTF correspondentes ao período de origem.

(...)

No caso em análise, a Recorrente afirma ter juntado aos autos, a título ilustrativo, alguns dos CTRCs cujos créditos foram glosados, bem como os respectivos Livros Registro de Entrada de ICMS – LRE's (docs. 11 e 12 da Manifestação de Inconformidade), os quais demonstram que tais CTRCs não foram registrados fiscalmente na época própria.

Em que pese a verossimilhança de suas alegações, não há nos autos qualquer documento capaz de demonstrar inequivocamente que tais créditos não teriam sido utilizados anteriormente. Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, é dele o ônus de comprovar as suas alegações.

Tendo em vista que a própria relatora afirma que não há nos autos qualquer documento capaz de demonstrar inequivocamente que tais créditos não teriam sido utilizados anteriormente, e sendo do contribuinte o ônus de comprovar as suas alegações, não há como acolher essa preliminar de diligência, que não pode se prestar a suprir carências probatórias, a cargo do contribuinte ou da Fazenda Nacional.

Pedido de acolhimento da retificação das EFD-Contribuições

A relatora afirma o seguinte em seu voto:

A Recorrente sustenta a plena validade das retificações das EFD-Contribuições realizadas em 2017, ainda que após o início do procedimento fiscal, uma vez que tiveram finalidade exclusiva de registrar créditos não escriturados em tempo hábil, a fim de evitar a decadência. Ressalta-se que tais retificações não implicaram em redução de débitos já confessados, tampouco alteraram os créditos especificamente examinados nos PER/DCOMPs referentes ao 1º trimestre de 2013. Nessa linha, aduz que não incide a vedação do art. 11, §2º, incs. I e III, da IN RFB nº 1.252/2012, pois (i) os débitos confessados permaneceram inalterados — motivo pelo qual não houve retificação das DCTFs — e (ii) os PER/DCOMPs apresentados não foram retificados, preservando-se integralmente os valores compensados e submetidos ao crivo fiscal.

(...)

Ao proceder tomando como base as declarações retificadoras, limitando-se a considerar os créditos consumidos nos exercícios de 2014 a 2016 e desconsiderando o aumento do crédito apurado em 2013, igualmente oriundo das mesmas retificações, ignorou a diferença existente entre os dois tipos de procedimentos. O simples fato de existir procedimento fiscal não pode servir de óbice ao exercício de um direito creditório cujo prazo decadencial ainda não se exauriu. Restrições dessa natureza configuram limitação indevida ao direito do contribuinte, contrariando os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

No caso concreto, a própria autuação reconhece que os créditos declarados superam as contribuições apuradas. Assim, as retificações, ao registrarem apenas créditos extemporâneos, não reduziram débitos nem afetaram a base de cálculo das contribuições. Elas apenas se somaram ao direito creditório do contribuinte e foram transportadas para períodos de apuração seguintes. Portanto, não haveria razão para vedar seu reconhecimento.

Pelo exposto, entendo que deve ser reformada a decisão de piso, quanto a este ponto.

Como se verifica, o contribuinte, após o início de procedimento fiscal, retificou suas declarações para registrar créditos extemporâneos. Trata-se de fato incontrovertido nos autos. Nesta hipótese, existe vedação prevista no art. 11, § 2º, inciso III, da IN RFB 1.252/2012:

Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.

(...)

§ 2º O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

(...)

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

Nesse contexto, é flagrante que essa retificação efetuada é vedada pela legislação.

Pedido de reversão da glosa sobre ativo imobilizado na aquisição da COPESUL

A relatora afirma o seguinte em seu voto:

2.8.3. 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.

O Recurso Voluntário, por sua vez, aborda a questão nos seguintes termos:

DO SISTEMA EMS COPESUL (LEGADO)

10.119. Com relação aos créditos vinculados aos gastos objeto do Sistema EMS Copesul (legado), a fiscalização fundamentou a glosa realizada nas seguintes assertivas:

(...)

10.120. Cumpre destacar, contudo, que, também neste ponto, o entendimento adotado pela fiscalização e mantido pela DRJ não merece prosperar, pelo que compete à Recorrente, por ora, demonstrar, primeiramente, (i) as razões pelas quais os prepostos fiscais não lograram promover o “casamento” entre as notas fiscais e os valores incorporados ao ativo, e, na sequência, evidenciar (ii) os motivos

que justificam o intervalo de tempo entre a data de emissão das notas fiscais e o início de apropriação do crédito.

10.121. Inicialmente, vale ressaltar que a Recorrente não desconhece que o ônus de provar os fatos que embasam o direito creditório incumbe ao contribuinte. Contudo, é preciso ter em mente que a prova do direito creditório pode ser feita com base em diversos elementos.

10.122. Não custa lembrar, neste contexto, que o processo administrativo é regido pelo princípio da busca da verdade material.

(...)

10.127. Feitas tais considerações introdutórias, cumpre à Recorrente alertar para determinadas peculiaridades que rondam a formação dos seus ativos, cruciais ao bom e devido entendimento das informações registradas nos relatórios apresentados à fiscalização.

10.128. Com efeito, conforme já narrado noutros itens e cuja repetição se afigura compulsória para propiciar a correta compreensão da contabilização dos seus ativos, os bens e os serviços que compuseram o seu ativo muitas vezes foram aproveitados em diversos projetos de ampliação/modernização do seu parque fabril, razão pela qual o seu custo foi rateado pelos sistemas que gerenciam sua contabilidade, dentre as diversas subcontas de ativo imobilizado e de depreciação constantes de sua escrita contábil.

10.129. Imagine-se, por exemplo, a seguinte situação: a Recorrente adquiriu um lote de um determinado bem “X”, contendo 100 unidades. Destas 100 unidades, 30 foram destinadas para a formação de um ativo, 20 para outro e 50 para outro.

10.130. A título exemplificativo, é o que se observa da Nota Fiscal n.º 118398 (doc. 06), cujo valor total dos bens adquiridos - R\$ 160.354,26 - foi devidamente rateado entre alguns itens do ativo imobilizado afetados à área de produção (PRD1), conforme consta dos relatórios já apresentados (doc. 20 da Manifestação de Inconformidade), cujo recorte relativo ao aludido documento fiscal a Recorrente ora apresenta, para melhor apreciação deste E. Conselho (doc. 07).

10.131. Outrossim, é relativamente comum que a Recorrente adquira, separadamente e em meses esparsos, diversas peças que, somente mais tarde, comporão um equipamento ou maquinário; ocasião em que serão então “ativadas”.

10.132. Nestas circunstâncias, é usual que a Recorrente se valha do custo médio da aquisição dos itens para fins de apuração dos créditos relacionados à aquisição dos bens do ativo imobilizado e à sua depreciação.

10.133. Do mesmo modo, nas situações em que a Recorrente monta os seus equipamentos valendo-se de partes e peças adquiridas em períodos distintos, vale-se do mesmo critério para calcular os créditos sobre os bens que foram ativados.

10.134. Por estas razões, é bastante difícil relacionar com exatidão o valor da nota fiscal de aquisição dos bens que integram o ativo imobilizado à respectiva depreciação, conforme traduzido pelo FIPECAFI, por meio do multicitado Parecer Técnico, desprezado pelo DRJ08:

(...)

10.135. Tais “aparentes” divergências, no entanto, não resistem a uma análise mais detida considerando que os sistemas integrados da Recorrente, que promovem os lançamentos contábeis relativos às referidas aquisições, já se encontram parametrizados para refletir as peculiaridades acima mencionadas, procedendo aos devidos rateios dos valores constantes das notas fiscais de aquisição entre os diversos projetos classificados em seu ativo.

10.136. Desse modo, tais singularidades já estão devidamente reportadas nos relatórios entregues à fiscalização, estando tais documentos inequivocamente respaldados em sua contabilidade, conforme também constatado pelo FIPECAFI em seu Parecer Técnico:

(...)

10.138. Ora, Nobres Julgadores, sendo a antiga Copesul, uma grande indústria petroquímica, é de se questionar: será que ao longo de 12 meses (período fiscalizado), ela não teria gerado, de fato, créditos relativos à aquisição de bens do seu ativo imobilizado ou aos encargos de depreciação?

10.139. A resposta negativa parece-nos intuitiva, em vista do porte da antiga Copesul, sociedade incorporada pela Recorrente.

10.140. E mais, não sendo os documentos fiscais, contábeis e gerenciais apresentados hábeis à comprovação da existência dos créditos de COFINS em análise, questiona-se: o que provaria, então, a origem e apuração dos créditos relativos aos encargos de depreciação do ativo imobilizado?

10.141. Seria, a rigor, inviável reunir nesse processo todas as notas fiscais de aquisição dos bens e serviços empregados no seu ativo imobilizado, sobre os quais a Recorrente apurou créditos, em vista do seu enorme volume, eis que o Relatório extraído de seus sistemas “Legado” contempla informações sobre documentos fiscais em mais de 199.000 linhas que se apresentam em planilha de Excel.

10.142. Decerto que sendo impossível reunir tamanho volume de documentos nesses autos, obviamente que não se pode infirmar a idoneidade do Relatório apresentado, que contém as informações principais sobre os aludidos créditos.

(...)

10.144. Longe de se configurar uma mera alegação defensiva da ora Recorrente, a conclusão aqui alcançada pode facilmente ser constatada por essa d. Turma a partir da análise dos referidos relatórios, que foram inadvertidamente desconsiderados pela fiscalização já anexados (em Excel), em sua forma completa, para melhor compreensão destes Nobres Julgadores (doc. 20 da Manifestação de Inconformidade).

(...)

10.148. Sem razão, portanto, a DRJ, eis que desprezou os robustos relatórios apresentados, que refletem de maneira satisfatória e bastante completa as informações lançadas em seus sistemas, oriundos dos dados dos Sistemas Legado apropriado da COPESUL após a sua incorporação.

(...)

10.150. Vencida tal premissa, cumpre ainda demonstrar que, contrariamente ao quanto aduzido pela fiscalização - escorada imprudentemente na extemporaneidade da apuração/apropriação dos créditos frente aos respectivos documentos fiscais que acobertam as aquisições de bens/serviços atrelados ao ativo imobilizado - de que não haveria provas de que a Recorrente não se apropriou dos respectivos créditos em períodos anteriores como aquisições do ativo imobilizado.

10.151. Nesse sentido, vale trazer à luz Relatório elaborado pela Deloitte Touche Tohmatsu - Auditores Independentes (doc. 21 da Manifestação de Inconformidade) que afasta cabalmente a descabida afirmação sustentada pelos prepostos fiscais.

(...)

10.156. Dessa análise, verificou a Deloitte que a COPESUL aproveitou um total de créditos, entre janeiro de 2007 a setembro de 2008, de R\$7.964.460,04, tendo constatado, em paralelo, que a Braskem, ora Recorrente, expurgou, do cálculo dos valores que foram apropriados extemporaneamente em 2010, um total de R\$15.577.067,80, muito superior, portanto, ao quanto deveria ter sido por si subtraído no momento do aproveitamento a destempo.

10.157. Amparando-se em tais constatações, a Deloitte inferiu que não houve duplicidade na apropriação dos créditos realizada em 2010.

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, é evidente que a prova da correta apuração da depreciação é muito mais complexa, muito mais difícil de ser produzida. 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. O principal documento da defesa é o doc. 20 da Manifestação de Inconformidade:

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

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, às fls. 1657/1659:

2.6.3.- Sistema EMS Copesul (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 2013. 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 do 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 Sistema 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.
>Data 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 da 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 (vide tabela acima) que deveriam ser “incorporados” ao ativo imobilizada na data de início do cálculo da depreciação, divergem bastante da soma dos valores de aquisição das notas fiscais relacionadas ao projeto.

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, o contribuinte não conseguiu comprovar que as aquisições referentes às notas fiscais associadas a estes projetos foram incorporadas ao ativo imobilizado e mesmo que tivessem sido incorporadas ao ativo imobilizado, não comprovou que as transferências de valores da conta contábil projeto em andamento para conta contábil máquinas e equipamentos ocorreram na data informada na planilha para início da apropriação dos créditos.

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 a que se refere o doc. 20 da 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)

(...)

Art. 20. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, a designação de servidor para proceder aos exames relativos a diligências ou perícias recairá sobre Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional. (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.

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 resarcidos 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 resarcidos 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 vêrias 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.

Corrobora 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 resarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. A inaplicabilidade, aos valores resarcidos 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 resarcidos 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 2013, 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 quatro pedidos.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa das despesas com tintas e solventes, com Amina Neutralizante; Antiespumante; Antipolimerizantes EC-3214A, EC-3001, EC-3002, EC-3003, EC-3004, EC-3005, EC-3006, EC-3007, EC-3008, EC-3009, EC-3010, EC-3267A, EC-3376, EC-3377, EC-3378, EC-3379, EC-3380, EC-3381, EC-3382, EC-3383, EC-3384, EC-3385, EC-3335A; DA-2604 - Inibidor RED OIL; DORF – UNICOR J; DORF CI 2003; Inibidor Polímero Petroflo 20Y3103; Hidrazina; Polieletílico, com projetos de parada para manutenção, com o Projeto 1521658 – Planta de Butadieno II e com os projetos 103281 (Unidade de MVC/PVC em Alagoas), PJ0622915, PJ060282 e PJ062825, bem como para reverter as glosas dos créditos apurados no sistema SAP LEGADO com as plantas de Eteno I e Isopreno, assim como a glosa sobre serviços prestados em terminais e das despesas de frete na devolução de vendas.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator