



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13502.902321/2011-01  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3301-001.256 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 22 de agosto de 2019  
**Assunto** Créditos de PIS/PASEP e COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE  
**Recorrente** BRASKEM S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem : a) diante da nova interpretação dada ao conceito de insumos, realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018; b) dê conhecimento à autoridade fiscal responsável do Parecer Técnico nº 20.465-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas, para utilização na análise dos insumos e c) em respeito ao princípio da verdade material, analise as razões e os documentos apresentados como “razões complementares á manifestação de inconformidade.”

*assinado digitalmente*

Winderley Morais Pereira - Presidente.

*assinado digitalmente*

Ari Vendramini - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen, Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini (Relator)

## **Relatório**

1. Trata o presente processo de análise do PER – Pedido de Ressarcimento Eletrônico nº 26430.09069.230109.1.1.08-6355, que trata de pedido de ressarcimento de créditos de PIS/PASEP NÃO CUMULATIVA EXPORTAÇÃO, referente ao 4º trimestre de

2008. Vinculada a este crédito foi transmitida as Declarações de Compensação DCOMP de nºs 14951.04811.120209.1.3.08-2851 e 40200.61588.230109.1.3.08-1803.

2. Foi emitido o despacho decisório eletrônico nº de rastreamento 024878963, pela DRF/CAMAÇARI/BA, de fls. 2, onde foi reconhecido parcialmente o direito creditório, sendo homologada parcialmente a DCOMP 14951.04811 e não homologada a DCOMP 40200.61588.

3. Às fls. 140/154 encontra-se o Termo de Verificação Fiscal que fundamentou o despacho decisório eletrônico.

4. Extraímos os seguintes trechos do TVF :

#### ***I - DA AÇÃO FISCAL***

*1. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base no disposto no art. 6º, incisos I e II, da Lei 10.593, de 06/12/2002, com redação dada pela Lei 11.457, de 16/03/2007, foi dado início à diligência fiscal (MPF – D nº 05.1.04.00-2012-00010-5), junto ao contribuinte acima identificado, para efeito de informação fiscal na análise de Pedidos de Ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS não cumulativos, relativos aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2008.*

*2. A partir das análises e constatações efetuadas no referido procedimento foi elaborado o presente Termo de Verificação Fiscal, como se segue.*

#### ***II - DO RELATÓRIO***

*3. No bojo desta ação fiscal, o Pedido de Ressarcimento (PER) Eletrônico nº 26430.09069.230109.1.1.08-6355 foi distribuído para Auditoria Manual no SCC, estando a ele vinculadas as Declarações de Compensação (DCOMP) nº 40200.61588.230109.1.3.08-1803 e 14951.04811.120209.1.3.08-2851, por meio da qual a empresa supra qualificada pretendeu utilizar créditos próprios, oriundos da sistemática de apuração da Contribuição para o PIS não cumulativa – Exportação, referente ao 4º trimestre de 2008, para compensação com débitos próprios referentes a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.*

*4. Ao PER supracitado foi atribuído o processo nº 13502.902321/2011-01 (SIEF – PROCESSO) para controle do crédito. (.....)*

*6. O contribuinte reapresentou, em 19/03/2012, mídia eletrônica contendo os arquivos digitais abaixo elencados, além de relatórios com a composição das notas fiscais referentes ao Serviço de Transmissão de Energia Elétrica, que teriam sido alocados na conta de Serviços Variáveis (em conjunto com os serviços de tratamento de efluentes), informados na linha do DACON de “Serviços Utilizados como Insumos”.*

*a. Cópia do Estatuto, bem como Ata da Assembléia;*

*b. Certidão de inteiro teor de processos judiciais relativos à apuração de PIS e COFINS, acompanhado dos autos de infração;*

*c. Descrição do processo produtivo;*

- d. Memória de cálculo do período de 2008 utilizada para preenchimento dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON);*
  - e. Balancetes mensais do período de 2008;*
  - f. Relatório de Notas Fiscais de Importação do período de 2008;*
  - g. Relatório de Notas Fiscais por CFOP, que geraram crédito de PIS e COFINS, do período de 2008;*
  - h. Livros Fiscais do período de 2008;*
  - i. Cópia dos Contratos de Locação;*
  - j. Lista Técnica de Insumos – arquivo 4.6 da IN86;*
  - k. Razão contábil das despesas de Aluguéis do período de 2008.*
- 7. Ademais, ratificou a entrega dos Arquivos Digitais do período de 2008, em cumprimento ao disposto na IN86, conforme protocolo efetuado em 30 de setembro de 2011.*

### **III - DOS FATOS**

*(....)*

*9. O contribuinte transmitiu PER e DCOMP, indicando como origem do crédito o valor da contribuição para o PIS não cumulativa – Exportação, referente ao 4º trimestre de 2008, decorrente de receita de exportação.*

*(....)*

*13. Foi constatado, em consultas aos sistemas da Receita Federal, que a fiscalizada apurou, no período aqui analisado, o IRPJ pelo Lucro Real, estando, portanto, de acordo com a sistemática da tributação do PIS e COFINS não cumulativos.*

### **IV - DA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS**

#### ***Não apresentação de documentação contábil/fiscal comprobatória***

*15. O contribuinte apresentou planilhas extraídas de sua contabilidade e arquivos digitais de Notas Fiscais de Entrada dos produtos/serviços constantes da base de cálculo da contribuição para o PIS, produtos relacionados com bens utilizados como insumos no DACON.*

*16. Procedida, então, uma análise apurada das planilhas extraídas dos registros contábeis e dos arquivos digitais de notas fiscais apresentados, constatou-se que o somatório dos valores constantes dos mesmos, nos casos listados na tabela abaixo, não foi suficiente para comprovar os valores lançados no DACON e detalhados nos memoriais de apuração das bases de cálculo apresentados: “ESPELHO DA COMPOSIÇÃO DO DACON SEGREGADOI POR MI e ME”. Portanto, pela não apresentação de documentação contábil/fiscal comprobatória, mesmo após solicitação de esclarecimentos sobre as diferenças apuradas, por meio do Termo de Intimação Fiscal Nº0002, lavrado em 20/03/2012 e cientificado em 23/03/2012, **tais valores devem ser glosados**, em especial, em DEZ/2008 o valor de R\$1.120.272,70, onde a diferença apontada nos CFOP 1352-Z02 e 2352-Z02, mesmo considerando as notas fiscais com o código de natureza Z07, como solicitou o contribuinte em resposta à intimação supracitada, foram suficientes para justificar integralmente apenas a diferença do mês de NOV/2008, justificando*

*parcialmente (R\$1.315.520,04–R\$195.247,34=R\$1.120.272,70) a diferença do mês de DEZ/2008.*

*Outra justificativa parcial em DEZ/2008 o valor de R\$742.152,18, onde a diferença inicial de R\$967.145,25 no CFOP 1101, mesmo considerando R\$224.993,07 em notas fiscais do estabelecimento 42.150.391/0034-39, inicialmente de CFOP 1102, não foram suficientes pra justificar integralmente a diferença apontada.*

### ***Bens Utilizados Como Insumos***

#### ***Descaracterização do conceito de insumo***

*17. Seguindo a investigação, por outro viés, procedeu-se a uma análise apurada das planilhas extraídas de sua contabilidade e arquivos digitais de Notas Fiscais apresentados, constatando-se que, em alguns casos, os bens adquiridos não podem ser caracterizados como insumos geradores do crédito objeto do inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, pois não se enquadram dentro do conceito abrangido pelo § 4º, do art. 8º, da IN SRF nº 404/2004, conceito este bem explicitado no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU de 06/11/1979).*

*18. Segundo tal Parecer, para que seja dado o tratamento de insumos aos bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, tais bens devem guardar semelhança com as matérias-primas (MP) e os produtos intermediários (PI), em sentido estrito, semelhança essa que reside no fato de exercerem, na operação de industrialização, função análoga a das MP e PI, ou seja, se consumirem, em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.*

*19. Adicionalmente, para esta análise, foi solicitada e apresentada descrição do processo produtivo de cada unidade fabril.*

*20. Portanto, há de se proceder a glosa desses produtos, relacionados e com explicações detalhadas sobre motivos das glosas, na planilha “INSUMOS E SERVIÇOS GLOSADOS\_4ºTRIM2008.PDF”, anexa, uma vez não se enquadrarem no conceito de insumo gerador de direito a crédito a descontar da Contribuição para o PIS apurada no regime não cumulativo, nos termos do artigo 8º, § 4º, da IN SRF 404/2004, a saber, não se tratam de matérias primas nem insumo que se desgaste por conta de contato com o produto em fabricação.*

*21. Continuando no mérito e, a fim de subsidiar a presente análise, necessário se faz colacionar alguns decisórios que tratam dos materiais de embalagem, a fim de subsidiar a discussão acerca de sua utilização no processo produtivo do contribuinte.  
(...)*

*22. Nesse mesmo sentido, o Acórdão nº 13 – 24.619 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (DRJ/RJO II), exarado em 30/04/2009, assim tratou a questão das embalagens:*

***‘Necessário, aqui, tecer alguns comentários acerca da diferenciação entre as embalagens que acondicionam diretamente aos produtos e a eles se incorporam, e aquelas utilizadas apenas para o seu transporte.’***

***(...)***

***23. Com base na interpretação da legislação tributária e no entendimento extraído de tais decisórios, os materiais de embalagem e os produtos utilizados no acabamento desses materiais de embalagem, tais como abraçadeira, palete, big bag, mag bag, capa para palete, capa para big bag, cola, etiqueta, filme, fita, lacre, chapa de papelão, papelão ondulado, folha de papelão, container, liner, contentor flexível, tambor, folha plástica, lona, saco, tinta, marcador esferográfico, solvente para impressora e outros produtos discriminados na planilha “INSUMOS E SERVIÇOS GLOSADOS\_4ºTRIM2008.PDF”, anexa, foram glosados.***

***24. Além disso, existem outros produtos, tais como água clarificada, água desmineralizada, ar de instrumento, ar de serviço, nitrogênio, vapor não utilizado como energia térmica e demais itens classificados como meras utilidades, não exercendo funções nem de matérias primas, nem de insumos, uma vez que não se desgastam ou deterioram em função de um contato direto com o produto em fabricação.***

#### ***Serviços Utilizados Como Insumos***

***(...)***

***27. O contribuinte apresentou planilhas e arquivos digitais de Notas Fiscais de Entrada para confirmação dos valores constantes da base de cálculo da contribuição para o PIS relacionados, no DACON, como serviços utilizados como insumos.***

***28. Procedida, então, uma análise apurada das planilhas e das Notas Fiscais apresentadas, constatou-se que, em alguns casos, os serviços contratados não podem ser caracterizados como insumos geradores do crédito objeto do inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, pois não se enquadram dentro do conceito abrangido pelo § 4º, do art. 8º, da IN SRF nº 404/2004, conceito este bem explicitado no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU de 06/11/1979).***

***29. Dentre os serviços contratados sob os códigos CFOP 1124 e 2124 constata-se que a maior parte refere-se a serviços aplicados a materiais de embalagem de transporte que, conforme explicado nos parágrafos 21 a 23 deste termo, não geram direito a crédito.....***

***(...)***

#### ***Serviços de Transporte CFOP 1352 e 2352***

***30. Dentre os serviços contratados sob os códigos CFOP 1352 e 2352 constata-se que uma parte refere-se a serviços de transporte de bens que não são insumos e, portanto, não geram direito a crédito. Por óbvio, se os bens transportados não são insumos que geram creditamento, tampouco os serviços de transporte destes bens.***

#### ***Serviços de manutenção e conservação***

31. Ainda segundo os memoriais de apuração da base de cálculo apresentados pelo contribuinte, foram lançados na linha 03 da Ficha 06A do DICON valores relativos as contas de RESULTADO (3) ligadas a GASTOS OPERACIONAIS (3401) com MATERIAIS (340102) e com MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO (340104), essas últimas, elencadas abaixo.

(...)

32. Analisando caso a caso, embora seja necessário submeter a estrutura física da planta industrial a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos, bem como averiguar o estado de conservação das máquinas, equipamentos e acessórios, **os serviços caracterizados como insumos, para fins de creditamento do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda.** Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

33. Assim exposto, verifica-se que tais serviços não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda, pois, em nenhum deles, há aplicação direta no processo produtivo, o que, de fato, não possibilita suas utilizações para apuração de créditos a descontar de contribuições sociais não cumulativas. Portanto, todo o valor discriminado na tabela acima deve ser glosado.

#### **Serviços Variáveis de Produção**

34. Foram lançados, também, na linha 03 da Ficha 06A do DICON, conforme memoriais de apuração da base de cálculo apresentados pelo contribuinte, valores relativos à SERVIÇOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO (4101010501), elencados abaixo.

(...)

Segundo resposta ao Termo de Intimação Fiscal Nº0002, apresentada em 19/03/2012, o contribuinte informa que, nesta rubrica, foram alocados valores relativos a Serviços de Transmissão de Energia Elétrica e Serviços de Tratamento de Efluentes.

35. Tais serviços não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda, pois, em nenhum deles, há aplicação direta no processo produtivo, o que, de fato, não possibilita suas utilizações para apuração de créditos a descontar de contribuições sociais não cumulativas. Portanto, todo o valor discriminado na tabela acima deve ser glosado.

#### **Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda Frete de Transferência**

36. Neste ponto, cabe transcrever abaixo as conclusões das Soluções de Divergência da COSIT nº 11/2007 e 26/2008.

(...)

37. Em função disso, **as despesas com frete** de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica que porventura

*tenham sido consideradas na base de cálculo dos créditos a descontar das contribuições devidas **devem ser glosadas**.*

#### **V - DA RECOMPOSIÇÃO DOS DACON**

*39. Em função do exposto nos parágrafos anteriores deste Termo de Verificação Fiscal –TVF, com base nas glosas e alterações efetivadas, procedeu-se à recomposição das Fichas 06A, 06B e 07A do DACON e, como resultado, foram confeccionadas as planilhas “Recomposição DACON e MCálculo\_Braskem 4ºTRIM2008.pdf”, em anexo.*

*40. Deduz-se da análise destas planilhas que, após a utilização, para fins de desconto da contribuição a pagar, dos créditos vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não tributada no mercado interno e à receita de exportação, restou nos meses de OUTUBRO e NOVEMBRO do 4º trimestre de 2008, respectivamente, os valores de R\$1.115.811,65 e R\$2.428.567,79 a título de contribuição para o PIS a pagar a ser constituído de ofício.*

*(...)*

*42. Ressalte-se que, tendo em vista a impossibilidade de utilização de créditos de PIS-Importação vinculados às receitas de exportação para fins de ressarcimento, em razão de não existir previsão legal para utilização, por empresa exportadora, de crédito de PIS-Importação, apurado na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, para compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro, podendo o referido crédito apenas ser utilizado como desconto da contribuição a recolher, decorrentes das demais operações no mercado interno, os mesmos não serão considerados na apuração do crédito de PIS não-cumulativo – Exportação passível de ressarcimento.*

***(Destakes deste relator)***

5. Verifica-se, da análise dos trechos do TVF, que a ação fiscal partiu da premissa, para análise e apuração dos créditos no sistema da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP, estabelecida pela IN SRF nº 404/2004 .

6. Contra este Despacho Decisório Eletrônico a requerente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 301/421), acompanhada dos documentos de fls. 422/1163. Posteriormente anexou a mesma Manifestação outros vários documentos.

7. A DRJ/JUIZ DE FORA apreciou as razões de defesa, no Acórdão nº 09-64715, exarado pela sua 2ª Turma, do qual, por economia processual e por descrever de forma acurada os fatos, adoto e reproduzo o relatório :

*O interessado transmitiu o PER nº 26430.09069.230109.1.1.08-6355, no qual requer ressarcimento de crédito relativo ao PIS/Pasep não-cumulativo – exportação do 4º trimestre de 2008;*

*Posteriormente transmitiu as Dcomps nº 40200.61588.230109.1.3.08-1803 e 14951.04811.120209.1.3.08-2851, visando compensar os débitos nelas declarados com o crédito acima;*

*A DRF-Camaçari/BA emitiu Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa as compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido;*

*A empresa apresenta manifestação de inconformidade na qual alega, em síntese:*

*a) DAS NULIDADES QUE ACOMETEM O DESPACHO DECISÓRIO;*

*b) DA GLOSA DECORRENTE DAS SUPOSTAS DIVERGÊNCIAS ENTRE OS VALORES LANÇADOS NOS DACONS E OS VALORES CONSTANTES NA RESPECTIVA DOCUMENTAÇÃO FISCAL/CONTÁBIL COMPROBATÓRIA;*

*c) AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;*

*b.1) DA INCORRETA INTERPRETAÇÃO DADA AS NORMAS DE REGÊNCIA DA COFINS;*

*b.2) DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO;*

*c.2.1) Água Bruta, Resinas Catiônica, Iônica e Permutadora de Íons, Cloro Líquido, Água desmineralizada, Água Clarificada, Kuriverter, Antiespumantes, Gás Nitrogênio e Nitrogênio Líquido, Propano, Gás Freon, Tego Antifoam, Inibidores De Corrosão. Sequestrantes de Oxigênio e Biocidas, Sulfato de Alumínio. Soda Cáustica e Cal Hidratada e MG Cal Virgem, Kurita Oxa 101 e Kurita Oxm 201, Óleo Compressor, Hlpoclorito de Sódio, Hipoclorito de Cálcio, Kuriroyal, Lauril Sulfato de Sódio e Sulfito Sódio, Tambor, Vaselina, Vaselina BYK, Carbonato de Sódio, Areia, Teal - Trietil Alumínio, Partes e peças de Reposição utilizadas na manutenção rotineira, Material de embalagem, Esferas de Cerâmica, Ar de Serviço, Dlanodic e Spectrus, Gelatina Microbiologia, Outros Produtos;*

*d) DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO;*

*d.1) Serviço de Transporte dos Insumos, Serviços relativos aos materiais de embalagem, Serviços de Manutenção e Conservação Industrial, Pintura Industrial, Inspeção de Equipamentos e Manutenção Civil, Isolamento Térmico Refratário Antiácido, Assessoria e Consultoria Técnica para manutenção, Limpeza Industrial, Manutenção de Equipamentos de Laboratório, Serviços de Caldeiraria, de Mecânica e de Elétrica, Serviços de Acesso para manutenção e montagem, Serviços de máquinas e cargas, Gerenciamento de Empreendimentos e Paradas, Serviços de Tubulação, Serviços Variáveis, Serviços de tratamento de efluentes;*

*e) DOS INSUMOS COMO GASTOS GERAIS NECESSÁRIOS ÀS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA;*

*f) DA INTERPRETAÇÃO DA IN SRF Nº 247 CONFORME A LEI Nº 10.637/2002;*

*g) DAS GLOSAS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE ENERGIA;*

*g.1) Vapor, Ar de instrumento, Carvão Ref 3700 e Óleo Combustível, Gás natural;*

*h) DA GLOSA SOBRE AS DESPESAS COM USO E TRANSMISSÃO DA REDE DE ENERGIA ELÉTRICA;*

*i) DA GLOSA SOBRE AS DESPESAS COM FRETES;*

*j) DA GLOSA INDEVIDA DE CRÉDITOS DE PIS-IMPORTAÇÃO PAGO QUANDO DA IMPORTAÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS;*

*k) requer ainda que seja realizada diligência fiscal em vista da controvérsia existente;*

*É o breve relatório.*



8. A DRJ/JUIZ DE FORA, analisando tais argumentos, ementou e decidiu desta forma o Acórdão :

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*  
*Ano-calendário: 2008*

*PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS*

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

*PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE*

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

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

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

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*  
*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

*Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, para reconhecer o direito creditório adicional no valor de R\$ 2.638,21 (mais o valor já reconhecido no Despacho Decisório) relativo PIS/Pasep não-cumulativo – exportação do 4º trimestre de 2008 e pela homologação das compensações pleiteadas nas Dcomps nº 40200.61588.230109.1.3.08-1803 e 14951.04811.120209.1.3.08-2851 até o limite do crédito reconhecido.*

9. Irresignada, a então impugnante, apresentou recurso voluntário, onde, repisando os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade, em síntese, alega:

*1. DOS FATOS*

*1.1. A Recorrente tem por objeto social a industrialização e a comercialização de produtos químicos e petroquímicos; revestindo-se, assim, da condição de contribuinte da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), a qual apura com base no regime não cumulativo instituído pela Lei 10.637/2002, descontando, para tanto, do valor apurado a esse título sobre as receitas auferidas, os créditos calculados nos termos do artigo 30 do aludido diploma legal.*

*1.2. Diante da impossibilidade de se utilizar da integralidade dos créditos vinculados às receitas de exportação, apurado no 4º trimestre de 2008, na dedução das contribuições devidas nas operações realizadas no mercado interno, a Recorrente apresentou Declaração de Compensação — DCOMP, por meio da qual promoveu o encontro de contas de tais créditos com débitos próprios referentes a tributos*

*administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB).*

*1.3. Após a análise do direito creditório pela Delegacia da Receita Federal em Camaçari-BA, foi proferido o Despacho Decisório n.º de R.astreamento 024878963, que rechaçou em parte a pretensão creditória formalizada pela Recorrente, homologando parcialmente a compensação pleiteada, calcado nos seguintes fundamentos:*

*- a partir do cotejo entre os valores lançados pela Recorrente no DICON com o somatório das notas fiscais apresentadas por meio de arquivos digitais no curso da fiscalização, bem como com os valores registrados em sua contabilidade; foram identificadas supostas diferenças entre os valores consignados, no 4º trimestre de 2008; pelo que procedeu à glosa dos referidos créditos, em função da não apresentação e notas fiscais hábeis a comprovar as aludidas aquisições;*

*• com esteio no quanto disposto na IN n.º 404/2004, excluiu do cálculo dos créditos de PIS e de COFINS, os diversos itens discriminados na planilha denominada "INSUMOS E SERVIÇOS GLOSADOS\_4ºTRIM2008", ao argumento de que estes não se tratam de "matérias-primas, nem de embalagens nem de insumo que se desgaste por conta de contato com o produto em fabricação";*

*• promoveu a glosa dos créditos relacionados a diversos materiais de embalagem, a exemplo de abraçadeiras, paletes big bags, mag bags, capas para paletes, contêiner, liner, folha plástica, saco, marcador esferográfico, filme, lona, tinta, solvente para impressora, também listados na planilha acima indicada; sob a justificativa de que aqueles materiais serviriam apenas ao acabamento das embalagens e ao transporte destas;*

*• noutra giro, também não reconheceu o direito creditório vinculado aos custos e despesas incorridos na contratação de diversos serviços de fundamental importância para o processo produtivo da Recorrente, tais como aqueles relacionados à manutenção e conservação do estabelecimento fabril, serviços de limpeza industrial, dentre outros, assim como aqueles designados como serviços variáveis entre outros, sob o argumento de que estes não seriam aplicados diretamente no processo produtivo, à semelhança da interpretação conferida aos produtos glosados;*

*• afastou o direito a crédito em relação às despesas com uso de rede de transmissão de energia elétrica, ao argumento de que somente a energia elétrica consumida pelo estabelecimento fabril confere direito a crédito;*

*• quanto às despesas com créditos de fretes quando da transferência de produtos acabados entre seus estabelecimentos ou destes para empresa de armazenagem e para empresas ligadas, sustentou que estas não podem ser caracterizadas como frete em operações de venda, visto que, a atividade de transporte do produto acabado do contribuinte entre seus estabelecimentos ou empresas de armazenamento é mero deslocamento de mercadorias com o intuito de facilitar a logística, não existindo operação de venda a que alude o art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, cuja aplicação se dá ao PIS por força do art. 15 da mesma lei;*

*• por fim, pontuou a fiscalização que os créditos de PIS-Importação apurados pela Recorrente não poderiam ser objeto de compensação, em vista da suposta ausência de autorização legal nesse sentido*

*1.5. Logo após, na sequência, a Recorrente procedeu a uma ampla e minuciosa revisão sobre a recomposição efetuada pelo Fisco, tendo assim constatado equívocos nos procedimentos adotados pela fiscalização -- inexistências materiais passíveis de correção de ofício a qualquer tempo, consoante dispõe o art. 32 do Decreto nº 70.235/72 --*

pelo que apresentou petição evidenciando tais vícios que comprometeram a análise do direito creditório pleiteado, com amparo no art. 38 da Lei nº 9.784/1999.

1.6. Sensibilizando-se diante do quanto arguido, os julgadores de piso determinaram a realização de diligência fiscal, o que fizeram, em relação ao PAI' em voga, nos seguintes termos, em síntese:

Considerando o disposto nas manifestações de inconformidade apresentadas, a Recorrente Ibi intimada a apresentar

(0 as razões que justifiquem os procedimentos adotados de forma a anular as glosas efetuadas pela autoridade fiscal, relativamente ao 40 trimestre de 2008;

(ii) os arquivos digitais previstos na IN 86/2001;

(iii) o Livro Registro de Entrada de 2008; (iv) detalhar, se for o caso, mediante planilha, com período, CFOP e Diferença — glosa, qualquer desistência das manifestações de inconformidade apresentadas relativamente às divergências identificadas nos DACONs e os arquivos digitais do período;

Elaborar planilhas mensais e individualizadas contendo: nome do fornecedor, descrição do produto ou serviço, nº da nota fiscal, valor de aquisição e valor do IPI, caso incidente, para os seguintes itens abaixo elencados, constantes de suas defesas, bem como apresentar as notas fiscais originais de cada um deles:

- Borracha SEBS; • Vapor; • Cravão ref 3700; • óleo combustível (apenas os utilizados em sua Unidade Termoelétrica para a produção do vapor); • Gás natural; • Uso e transmissão de rede (tarifas TUST e./ou TUSD); • -Partes e peças de reposição utilizadas na manutenção rotineira.

1.7, Assim foi que, após intimar a ora Recorrente para apresentar cópias de uma infinidade de documentos fiscais e contábeis, o preposto fiscal diligente, em atenção ao quanto solicitado pela 2ª Turma da Julgamento da DRJ/JFA, exarou Relatório de Diligência, em relação ao qual se manifestou tempestivamente, concordando em parte com as conclusões alcançadas naquela investigação, reiterando seu direito à apuração de créditos:

(i) sobre aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, ao descrever o papel essencial desempenhado pelos diversos produtos listados nas notas fiscais avaliadas no curso da diligência, nos seus processos fabris,

(ii) sobre as despesas com uso e transmissão de rede de energia elétrica,

(iii) sobre as despesas com frete de armazenagem e transferência entre estabelecimentos,

(iii) sobre as peças e partes de reposição utilizadas em manutenções periódicas, posicionamento este já acolhido pela própria RFB em diversas Soluções de Consulta,

(iv) tendo reiterado, novamente, os erros cometidos pela fiscalização na recomposição de créditos da contribuição em voga.

1,8, Ocorre que, apesar dos sólidos argumentos fáticos e jurídicos aduzidos na manifestação de inconformidade apresentada e a despeito do quanto evidenciado na manifestação apresentada em relação ao resultado da diligência fiscal, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MG, por meio do Acórdão n.º 09-64,715, ora combatido, transcrevendo as conclusões alcançadas no julgamento do Auto de Infração n.º 13502.720710/2012-92 (Acórdão n.º 09- 64.708), relativo ao mesmo período em análise, julgou a Manifestação de Inconformidade parcialmente procedente,

*asseverando, em suma, que:*

- *em atenção aos 'suis. 16 e 17 do Decreto ri.º 70.235/76, não se conhece das Razões Complementares às Impugnações, reputando-se preciosas as matérias não combatidas nas impugnações;*
- *de acordo com o art. 7º da Portaria MF n.º 341/2011, os acórdãos exarados pelas Delegacias de Julgamento dar-se-ão com observação de normas legais e regulamentares (art. 116, III, Lei n.º 8.112/90), e com o entendimento adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos. Também não cabe ao julgador administrativo apreciar a matéria do ponto de vista constitucional, nos termos do art. 26 A do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, exceto nos casos previstos no § 6º do mesmo artigo;*
- *não procedem as glosas efetuadas pela Fiscalização, decorrentes da falta de apresentação de notas fiscais comprobatórias; conforme constatado em diligência fiscal;*
- *com relação ao conceito de insumo, não é toda aquisição de bens ou serviços da empresa que gera crédito de PIS/Pasep e Cqfins, mas somente aquelas que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Não se discute se esses bens e/ou serviços são necessários à atividade da empresa, e sim, se eles se enquadram no conceito acima, firmado na legislação de regência;*
- *no presente caso, a perícia é prescindível para o deslinde do litígio em discussão, tendo em vista que os quesitos apresentados não exigem conhecimento técnico diverso daquele que a lei requer dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil com mandato de julgador nas Turmas de Julgamento das DRJs, mormente conhecimentos de direito tributário e de contabilidade.;*
- *em cumprimento ao disposto nos arts. 66 da lei 10.637/2002 e 92 da Lei 10.833/2003, editou-se a IN SRF 404/2004, que em seu art. 80 define o que se entende por insumos para apuração de créditos da Cofins. Registre-se que tal conceito já fora firmado de forma idêntica, no art. 66 da IN SRF 247/2002 no tocante ao PIS/Pasep;*
- *adentrando na análise das glosas realizadas pelo Fisco, tem-se que não geram direito a crédito, por não haver caracterização como insumo, os gastos com a água empregada no processo industrial para o resfriamento ou aquecimento de máquinas, equipamentos e moldes, bem assim para a lavagem ou limpeza desses bens. Também não há que se cogitar de direito a crédito relativamente à água utilizada no funcionamento de máquinas e equipamentos para aquecimento ou resfriamento;*
- *em relação aos serviços utilizados no processo produtivo, selecionados pela empresa, estes caracterizam-se como dispêndios indiretos, que, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de Cofins em regime de apuração não-cumulativo, ainda que sua utilização seja determinada por normas legais;*
- *pelo laudo, fica claro que a "Borracha SEBS se incorpora ao produto final caracterizando-se, então, como insumo nos termos normativos;*
- *com relação aos produtos relacionados à geração/ utilização de energia térmica, o ar de instrumento e o ar de serviço não podem ser considerados como energia térmica, ainda que sejam usados como força motriz pela empresa. Quanto aos demais itens (vapor, carvão, óleo combustível - apenas os utilizados na Unidade Termoeletrica para a produção de vapor e gás natural) são usados na geração de energia*

*térmica, portanto, geram créditos das contribuições;*

*• no que tange às partes e peças de reposição, que geram crédito nos termos da Solução de Consulta Cosit n.º 76, de 23/03/2015, considerando que a empresa não atendeu ao requerido na diligência fiscal, manteve as glosas;*

*• no que se refere às glosas relativas às despesas com uso e transmissão de energia elétrica, não é possível ampliar o conceito de energia elétrica consumida para abarcar outras tarifas e/ou custos relacionados à aquisição desse fator de produção;*

*• no que atine aos créditos de despesas de frete nas operações de venda, considerando que os fretes em questão não se tratam de gastos com frete na operação de venda, tais gastos não se amoldam às hipóteses legais de geração de créditos, motivo pelo qual, as respectivas glosas devem ser mantidas;*

*• por fim, em relação aos créditos de PIS-Importação vinculados às receitas de exportação, tendo em vista que a autoridade fiscal já teria feito a devida dedução, tal discussão restaria prejudica.*

*1.9. Em vista de tal decisão, restou parcialmente mantido o Despacho Decisório n.º de Rastreamento 024878963, por meio do qual a autoridade administrativa fiscal homologou parcialmente as compensações declaradas.*

*1 10. Assim, fíncados os termos em que se pauta a decisão ora recorrida, cumpre à Recorrente contestá-la, evidenciando a improcedência dos argumentos nela consignados. É o que se verá a seguir.*

## **DO DIREITO**

### **2. DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA EM RAZÃO DA PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE**

*2.1. Antes de adentrar à análise do mérito do Recurso, cumpre à Recorrente destacar que a decisão recorrida não merece subsistir, em vista da sua patente nulidade, a qual restará demonstrada a seguir.*

*2.2. A ora Recorrente, após se debruçar com ainda mais atenção sobre a recomposição efetuada pela fiscalização, revisando-a minuciosamente, constatou diversos equívocos cometidos pelo auditor fiscal autuante na apuração dos débitos lançados, vícios que realçam ainda mais a patente improcedência da peça acusatória.*

*2.3. Assim foi que a Recorrente apresentou, em setembro de 2013, as competentes Razões Complementares, evidenciando os graves erros materiais cometidos pelo preposto fiscal autuante no bojo do procedimento de fiscalização.*

*2.4. Entretanto, em que pesem as robustas razões expendidas nas referidas peças, o órgão julgador de piso asseverou, no bojo do Acórdão n.º 09-64.708, cujas conclusões foram transportadas para o Acórdão ri.º 09-64.715 ora combatido, que deixaria de conhecê-las, esquivando-se de acatar os argumentos da Recorrente por entender que tais questões estariam abarcadas pela preclusão.*

*2.5. Ao agir de tal modo, desprezando — sem qualquer fundamentação, ressalte-se — grande parte dos argumentos trazidos aos autos pela Recorrente que atestam os graves equívocos cometidos pela Fiscalização, na quantificação do tributo devido, a DRI incorreu em nítido cerceamento de defesa.*

*2.6. O fato é que, por mais absurdo que possa parecer, o órgão julgador de piso - a despeito do seu dever funcional de apurar a verdade dos fatos - valendo-se de pretextos descabidos, furtou-se à análise das fartas alegações carreadas aos autos.*

### **3. DOS ERROS MATERIAIS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO**

3.1. Conforme mencionado alhures, a ora Recorrente, após se debruçar com ainda mais atenção sobre a recomposição efetuada pela fiscalização, revisando-a minuciosamente, constatou diversos equívocos cometidos pelo auditor fiscal na apuração dos débitos lançados, vícios que realçam ainda mais a patente improcedência das conclusões alcançadas pela fiscalização.

3.2. Neste contexto, a ora Recorrente passa a demonstrar os nítidos equívocos cometidos pela fiscalização quando da recomposição do DACON após as glosas efetuadas, erros esses corroborados no Parecer Técnico já anexado (doc. 03 da Manifestação à Diligência Fiscal), que ora reapresenta (doc. 08)

#### **4. DA GLOSA DECORRENTE DA FALTA DE APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS**

4.1. Apenas para rememorar, a fiscalização identificou algumas divergências entre os valores informados nos DACONs e a totalização destes mesmos itens, constantes dos arquivos digitais de Notas Fiscais de entradas dos produtos/serviços e as cópias digitais do seu livro Razão supostamente disponibilizados pela Recorrente.

4.2. À vista das supostas diferenças entre as informações constantes dos DACONs e dos arquivos digitais então fornecidos, a Fiscalização glosou os créditos correspondentes, indicados no DACON, pautando-se na suposta falta de apresentação de documentação fiscal comprobatória de tais aquisições.

(...)

4.6. Sensíveis aos robustos argumentos e documentos trazidos aos autos pela ora Recorrente, a d. 2ª Turma de Julgamento da DRJ/JFA entendeu por bem baixar o presente PAF em diligência para que a autoridade fiscal, procedendo os exames que entender necessários e com base na contabilidade da Requerente e nos documentos que a respaldam, informe qual o valor a ser considerado na base de cálculo dos créditos das contribuições: se os lançados no Livro Registro de Entradas apresentado pela impugnante ou o apurado na análise dos arquivos digitais.

4.7. Neste contexto, o Auditor Fiscal diligente, após intimar a Recorrente para apresentar uma série de documentos e esclarecimentos acerca das glosas em análise, concluiu pela manutenção parcial das glosas originalmente perpetradas pela fiscalização, notadamente com relação à parcela não elidida pelas informações lançadas nos Livros de Registro de Entrada apresentados quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, o que foi parcialmente corroborado pelo órgão julgador a quo.

4.8. Com efeito, em vista dos robustos documentos apresentados e dos esclarecimentos outrora prestados, o Sr. Auditor Fiscal responsável pela diligência em voga concluiu que a diferença a ser glosada é muito inferior ao que havia sido apurado pela Fiscalização,

4.10. Nesse espeque, a Recorrente esclarece que, por não ter logrado êxito em identificar a documentação que elidiria tais diferenças, foi que aderiu à reabertura do parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941, por ocasião da reabertura do prazo de adesão promovida pela nova redação dada ao art. 2º da Lei n.º 12.996/2014, tendo apresentado, no dia 30/09/2014, petição de desistência parcial da manifestação de inconformidade apresentada nos autos do processo em referência, conforme detalhadamente demonstrado pela Recorrente na "Manifestação ao Termo de Diligência Fiscal 02", protocolizado em 01/07/2015.

4.11. Ademais, após análise dos documentos e argumentações erigidas

na "Manifestação ao Termo de Diligência Fiscal 02", concluiu o Sr. Fiscal Diligente que as glosas subsistentes foram incluídas no aludido parcelamento, de modo que não resta qualquer diferença nesse particular

## **5. DO CONCEITO DE INSUMO**

5.2. Por ocasião da análise dos Pedidos de Ressarcimento/Declarações de Compensação transmitidos, a autoridade administrativa fiscal glosou, dentre diversos outros, créditos relativos à aquisição de bens utilizados como insumos, por entender que parcela dos referidos produtos não poderia ser caracterizada como insumos geradores do crédito, objeto do inciso II, art. 3º, da Lei n.º 10.637/2002, pois não se enquadrariam dentro do conceito abrangido pelo § 40, do art. 8º, da IN SRF n.º 404/2004, também aplicável ao PIS,

(...)

### **DA CORRETA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE REGÊNCIA DA PIS**

5.12. Conforme esclarecido, a decisão ora atacada buscou amparo nas prescrições da IN n.º 247/2002 para afastar o direito a crédito em relação a bens que não fossem consumidos, não sofressem desgaste ou perda de suas propriedades físicas em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.

(...)

5.50. Para tanto, com vistas a espantar as indevidas ilações constantes da decisão recorrida, elucidando a aplicação dos bens cujos créditos foram glosados pela fiscalização na consecução do seu objeto social - qual seja, a industrialização e comercialização de produtos petroquímicos, -tornando, enfim, superada toda e qualquer discussão acerca da lisura dos créditos apropriados, a Recorrente se socorre mais uma vez (vide doc. 08 da Manifestação de Inconformidade), do Parecer Técnico 20.465-301, novamente juntado aos autos (doc. 03), da lavra do Instituto de Pesquisas Tecnológicas — IPT, em que foram examinadas minuciosamente a função e a relevância dos diversos bens utilizados pela Recorrente nos seus processos produtivos.

5.51. Relevante pontuar, por oportuno, que o referido Parecer Técnico foi elaborado por técnicos e engenheiros integrantes do referido Instituto, a partir de visitas às unidades fabris da Recorrente, nos meses de maio e junho de 2012, com a verificação dos processos produtivos ali desenvolvidos e da aplicação dos bens sobre estes.

(...)

5.55. Neste contexto, a fim de espantar quaisquer dúvidas porventura existentes acerca da essencialidade dos produtos utilizados em seu processo produtivo, a Recorrente, também embasada nas informações constantes do referido Parecer Técnico, passa a demonstrar, de forma individualizada, a função exercida por cada bem utilizado como insumo cujos créditos foram glosados, tal como empregados nos diversos processos fabris desenvolvidos nas suas unidades industriais

A – ÁGUA BRUTA

B – RESINAS CATIÔNICA, IÔNICA E PERMUTADORA DE ÍONS

C – ÁGUA DESMINERALIZADA

D – ÁGUA CLARIFICADA

E – KURIVERTER

F – SULFATO DE ALUMÍNIO, SODA CÁUSTICA, CLORO LÍQUIDO, CAL HIDRATADA E CAL VIRGEM

G – ANTIESPUMANTES

H – AR DE INSTRUMENTO

I – GÁS NITROGÊNIO E NITROGÊNIO LÍQUIDO

*J – PROPANO*  
*K – SOLVENTE DMF*  
*L – INIBIDORES DE CORROSÃO, SEQUESTRANTES DE OXIGÊNIO E BIOCIDAS*  
*M – KURITA OXA 101 E KURITA OXM 2019-08-09*  
*N – ÓLEO COMPRESSOR*  
*O – CARBONATO DE SÓDIO*  
*P – ESFERAS DE CERÂMICA*  
*Q – AR DE SERVIÇOS*  
*R – TEGO ANTIFOAM*  
*S – GÁS FREON*  
*T – HIPOCLORITO DE SÓDIO, HIPOCLORITO DE CÁLCIO, KURIROYAL E KURIZET*  
*U – LAURIL SULFATO DE SÓDIO E SULFITO DE SÓDIO*  
*V – TAMBOR*  
*W – PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO UTILIZADAS NA MANUTENÇÃO ROTINEIRA*  
*X – MATERIAL DE EMBALAGEM*  
*Y – VASELINA*  
*Z – AREIA*  
*AA – TEAL – TRIETIL ALUMÍNIO*  
*BB – VASELINA BYK*  
*CC – GELATINA MICROBIOLOGIA*  
*DD – DIANODIC E SPECTRUS : INSUMOS UTILIZADOS NO SISTEMA DE ÁGUA DE RESFRIAMENTO*  
*EE – VAPOR*  
*FF – CARVÃO REF 3700 E ÓLEO COMBUSTÍVEL*  
*GG – GÁS NATURAL*  
*HH – OUTROS PRODUTOS*

**DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO**

5.349. Tal corno em relação aos bens suso analisados, a 2ª Turma da DRUIFA manteve a glosa referente aos créditos de PIS apurados em relação aos serviços contratados pela ora Recorrente, por entender que estes não estariam diretamente relacionados com o processo produtivo, tampouco foram adquiridos de uma pessoa jurídica, razão pela qual não se subsumiriam ao conceito de insumos.

5.350. Declarou a 2ª Turma da DR.1/11FA que os referidos serviços seriam dispêndios indiretos, que, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de (q) fins e de contribuição para o PIS/Pasep em regime de apuração não-cumulativo, ainda que sua utilização seja determinada por normas legais.

*A – SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE INSUMOS*  
*B – SERVIÇOS RELATIVOS AOS MATERIAIS DE EMBALAGEM*  
*C – SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO INDUSTRIAL*  
*C.1 – PINTURA INDUSTRIAL*  
*C.2 – INSPEÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MANUTENÇÃO CIVIL*  
*C.3 – ISOLAMENTO TÉRMICO, REFRATÁRIO E ANTÍCIDO*  
*C.4 – ASSESSORIA E CONSULTORIA TÉCNICA PARA MANUTENÇÃO*  
*C.5 – LIMPEZA INDUSTRIAL*  
*C.6 – MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE LABORATÓRIO*  
*C.7 – SERVIÇOS DE CALDEIRARIA, DE MECÂNICA E DE ELÉTRICA*



C.8 – SERVIÇOS DE ACESSO PARA MANUTENÇÃO E MONTAGEM  
C.9 – SERVIÇOS DE MÁQUINAS E CARGAS  
C.10 – SERVIÇOS DE TUBULAÇÃO  
C.11 – GERENCIAMENTO DE EMPREENDIMENTOS E PARADAS  
D – SERVIÇOS VARIÁVEIS  
D.1 – SERVIÇOS DE TRATAMENTO DE EFLUENTES

#### **DA GLOSA INDEVIDA DAS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA**

6.1. Conforme pontuado nas impugnações apresentadas, a autoridade administrativa fiscal rechaçou o direito aos créditos relativos às despesas com Uso e Transmissão de Rede, os quais se encontravam incluídos nos gastos com Energia Elétrica e foram computadas pela Recorrente na apuração dos créditos de PIS.

6.2. Isso porque, no entender da fiscalização, a Recorrente teria se apropriado indevidamente de créditos relacionados às despesas com o uso do sistema transmissão, pelo que não haveria direito ao creditamento.

6.3. Apesar da robustez dos argumentos aduzidos pela Recorrente em suas peças defensivas, o órgão julgador a quo consignou na r. decisão que, em conformidade com a Solução de Consulta n.º 274 — SRRF08/Disit, de 19/11/2012, as despesas com uso e transmissão da rede de energia elétrica não dão direito a créditos de PIS/Pasep e Cofins.

(...)

6.5. Contudo, os argumentos utilizados para fundamentar a decisão de piso não merecem prosperar,

(i) seja porque estão baseadas em premissas inteiramente equivocadas, (H) seja porque não se pode negar o creditamento sobre tais despesas, suportadas pela Recorrente no desempenho de sua atividade econômica, haja vista que o pagamento das referidas despesas com USO E TRANSMISSÃO DE REDE é condição essencial ao efetivo consumo de energia elétrica, figurando-se, ambos, como gastos vinculados, impassíveis de dissociação, para efeitos de creditamento fiscal, corno será a seguir elucidado

#### **DA GLOSA INDEVIDA DAS DESPESAS COM FRETE**

7.1, Conforme pontuado, a autoridade administrativa rechaçou o direito aos créditos relativos às despesas com fretes computadas na apuração dos créditos de PIS.

7.2. Isso porque, no entender do preposto fazendário, a Recorrente teria se apropriado indevidamente de créditos relacionados às despesas com frete suportadas em operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou destes para empresas de armazenamento; pelo que, não se configurando aí operações de venda, mas mero deslocamento de mercadorias com o intuito de facilitar a logística, não haveria direito ao creditamento, ao amparo das Soluções de Divergência COSIT n.º 11/2007 e 26/2008.

73. Tal decisão foi integralmente mantida pelo órgão julgador de piso, que entendeu devida a exclusão dos valores destacados no Termo de Verificação Fiscal no cômputo dos créditos de PIS apurados no 1º trimestre/2008:

(...)

7.4. Contudo, as conclusões alcançadas pela autoridade fiscal, convalidadas pela DRJ, não podem subsistir

(i) seja porquanto não se pode negar o creditamento sobre tais despesas, suportadas pela Recorrente para promover a venda de seus produtos, (ii) seja porque foram glosados inadvertidamente créditos relativos a despesas com frete em efetivas operações de venda, como será a seguir elucidado.

**A – DOS FRETES NAS TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA RECORRENTE**

Como pontuado inicialmente na presente peça, a Recorrente se dedica às atividades de industrialização e comercialização de produtos petroquímicos de primeira e segunda gerações.

7.6. Diante da gama variada de produtos que fabrica, a Recorrente possui urna extensa clientela, localizada em todo território nacional, pelo que sempre enfrentou as dificuldades naturais que permeiam a distribuição dos seus produtos nos mais diversos rincões do País, bem como no exterior.

**B – FRETES NAS VENDAS PARA EMPRESAS LIGADAS**

7.52. Afora o descabimento da glosa perpetrada pela fiscalização em relação aos créditos calculados sobre os fretes nas transferências de produtos acabados e nas remessas para armazenagem, não procede de igual modo as glosas efetuadas no que concerne aos fretes nas vendas para empresas ligadas, sob o mesmo fundamento.

7.53. Isto porque, a premissa da qual partiu a fiscalização para glosar, precipitadamente, tais créditos não se confirma, na medida em que os valores registrados nas referidas contas contábeis não di em respeito aos fretes nas transferências de mercadorias entre filiais da Recorrente.

7.54. Corno restará evidenciado abaixo, o procedimento adotado pela fiscalização, mantido pelo órgão julgador a gut), não resiste a uma análise mais acurada, eis que decorreu unicamente da falta de investigação acerca da verdadeira origem de tais lançamentos contábeis, que serviram de suporte ao preenchimento do DACON do período analisado.

**DA GLOSA INDEVIDA DE SALDO CREDOR DE PIS-IMPORTAÇÃO ORIUNDO DO 3º TRIM/2008 E DOS CRÉDITOS APURADOS A TAL TÍTULO NO 4º TRIM/2008**

Conforme mencionado alhures, a Fiscalização não admitiu a compensação dos créditos decorrentes do pagamento de PIS-Importação incluídos na Declaração de Compensação em análise, sob o fundamento de que não há previsão legal para utilização, por empresa exportadora, de crédito de PIS-Importação, apurados na forma do ali 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, para compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro, podendo o referido crédito apenas ser utilizado como desconto da contribuição a recolher, decorrentes das demais operações no mercado interno.

8.2. Em vista de tais conclusões, a Recorrente apresentou a competente Manifestação de Inconformidade, no bojo da qual logrou demonstrar que este entendimento, contudo, não pode prevalecer, na medida em que, a partir do advento da Lei n.º 11.116/2005, o direito ao ressarcimento/compensação do saldo credor de PISImportação e da COFINS-Importação tornou-se incontestável

8.3. Diante deste cenário, a d. 2ª Turma de Julgamento da DRJ/JEA baixou os presentes autos em diligência, no intuito de que fosse informado os valores de "Crédito total apurado de ofício" relativo ao 3º trimestre de 2008 — PIS Mercado Externo, tendo em vista que, por não existir contribuição a ser constituída de ofício, no TVF respectivo não foi elaborado a tabela com tais valores.

8.4. Após a análise empreendida o Sr. Fiscal Diligente constatou que:

(i) Em relação ao mês de julho/2008, restou o valor de R\$ 373.606,28 correspondente ao crédito do mercado interno vinculado a receitas de exportação, valor este que deferido no âmbito do TVF, de 30/04/2012, que tratou da apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo — exportação relativo ao 3º trimestre de 2008 (item 64 do Relatório de Diligência);

(ii) No que diz respeito ao mês de agosto/2008, restaram os valores de R\$ 2.555.710,33 relativos ao crédito do mercado interno vinculado a receitas de exportação, valor deferido no âmbito do TVF de 30/04/2012, referente a apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo — exportação relativo ao 3º trimestre de 2008 e de R\$ 100.590,40 correspondente ao crédito de importação vinculado a receitas de exportação (item 65 do Relatório de Diligência);

(iii) Quanto ao mês de setembro/2008, identificou o valor de R\$ 629.164,41 correspondente ao crédito de importação vinculado a receitas de exportação (item 66 do Relatório de Diligência).

8.5. Portanto, de acordo com o Relatório de Diligência — em vista do qual a Recorrente se manifestou - não foram utilizados para dedução da contribuição no mês ou utilizados para compensação ou ressarcimento, os créditos de importação vinculados as receitas de exportação dos meses de agosto e setembro/2008, nos respectivos valores R\$ 100.590,40 e de R\$ 629.164,41, que totaliza R\$ 729.754,81,

8.6. Tal conclusão foi a seguida pela DRJ/JFA, conforme se extrai de trecho do acórdão recorrido abaixo transcrito:

DA GLOSA INDEVIDA DE CRÉDITOS DE PIS-IMPORTAÇÃO PAGOS QUANDO DA IMPORTAÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Da análise da planilha de cálculo dos créditos a serem descontados da contribuição devida, verifica-se que a autoridade fiscal lá efetuou a dedução, ficando prejudicada essa alegação.

8.7. Cumpre, no entanto, registrar que o valor de R\$ 2.555.710,33, relativo ao mês de agosto/2008, tido pelo Fiscal Diligente, bem como pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MC como reconhecido no TVF de 30/04/2012, que tratou da apuração do crédito da contribuição ao PIS/exportação, relativo ao 3º trimestre de 2008, não foi deferido no Despacho Decisório do período mencionado (PAF nº 13502.720610/2012-66), conforme adiante demonstrado:

(...)

8.8. Portanto, diante do reconhecimento, pelo Sr. Fiscal Diligente, da existência de crédito de PIS no montante de R\$ 2.555.710,33, relativos ao crédito do mercado interno vinculado a receitas de exportação referente ao 3º trimestre de 2008, o qual não foi utilizado, conforme

*acima demonstrado, pugna a ora Recorrente para que seja ele reconhecido nesta oportunidade.*

#### **DO PEDIDO**

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

*9.2. Requer, ainda, com fulcro no parágrafo único do art. 35, do Decreto nº 7.574/2011, que seja realizada diligência fiscal, a fim de responder os quesitos anexos, em vista da controvérsia existente:*

*(i) para elucidar o enquadramento dos aludidos produtos e serviços como insumos, em que pese o Parecer Técnico lavrado pelo IPT - Instituto de Pesquisas Tecnológicas já atestar que os produtos e serviços cujos créditos foram glosados se caracterizam como insumos, atendendo aos requisitos exigidos pela legislação de regência das contribuições, e*  
*(ii) evidenciar que os créditos sobre gastos com fretes entre "empresas ligadas" referem-se, na verdade, a autênticos fretes sobre vendas entre empresas autônomas, não havendo que se falar em transferências entre estabelecimentos.*

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

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

10. Os autos foram então a mim distribuídos.

É o relatório.

#### **Voto**

11. O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, sendo tempestivo dele, portanto, tomo conhecimento.

12. Na origem, a controvérsia originou-se da análise dos créditos da Contribuição ao PIS/PASEP não-cumulativa - exportação, referentes ao 4º trimestre de 2008.

13. Verifica-se que grande parte da contenda gira em torno da definição de insumos.

#### **O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.**

14. Tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova

sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

15. Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

16. Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

17. Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

18. Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

19. Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

20. Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas

Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

21. Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

22. Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

23. Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos os Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio : o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

24. Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.
- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.
- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

25. Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação á obtenção da respectiva receita.

26. Pondo um fim á controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

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

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

27. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

28. Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções

*Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.*

*41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)" (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)*

*10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:*

*"Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)*

*Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)*

*Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)*

*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 aceção 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." (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)*

*11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:*

*"Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.*

*(...)*

*Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).*



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

*Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.*

*(...)*

*Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)*

.....

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

*“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto. Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do “teste de subtração”, até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o “teste de subtração” é a 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.” (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)*

.....

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

*“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois 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.(...)”*

*Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre*

*o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)*

.....  
19. Prosseguindo, *verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):*

*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”.*

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....  
25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

*(grifos deste relator)*

29. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

*Artigo 62 - (.....)*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

30. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

31. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica

desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

### **Conclusão**

32. Por todo o exposto, deve ser convertido o julgamento do recurso em diligência para que a Unidade de Origem :

- a) diante da nova interpretação dada ao conceito de insumos, realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018.
- b) dê conhecimento á autoridade fiscal responsável do Parecer Técnico nº 20.465-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas, para utilização na análise dos insumos;
- c) em respeito ao princípio da verdade material, analise as razões e os documentos apresentados como “razões complementares á manifestação de inconformidade”
- d) verifique a plausibilidade do pedido contido no item 8.7 das razões recursais:

*8.7 Cumpre, no entanto, registrar que o valor de R\$ 2.555.710,33, relativo ao mês de agosto/2008, tido pelo Fiscal Diligente, bem como pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora- MG, como reconhecido no TVF de 30/04/2012, que tratou da apuração do crédito da contribuição ao PIS-exportação, relativo ao 3º trimestre de 2008, não foi deferido no Despacho Decisório do período mencionado (PAF nº 13502.720610/2012-66), conforme adiante demonstrado: (...)*

33. Deve ser elaborado relatório da análise e da reapuração efetivadas.

34. Deve ser dada ciência do relatório á recorrente, concedendo-lhe prazo para manifestação.

35. Após, os autos devem retornar a este colegiado para julgamento.

É como voto

*Assinado digitalmente*

Ari Vendramini - Relator