



Processo nº 16682.901951/2018-43

Recurso Voluntário

Resolução nº **3401-002.842 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma
Ordinária**

Sessão de 17 de abril de 2024

Assunto PER/DCOMP

Recorrente BRASKEM S/A (SUCESSORA BRASKEM QPAR S/A)

Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por bem retratar as peculiaridades do caso, reproduz-se o relatório preparado pelo Juízo *a quo* no acórdão recorrido:

RELATÓRIO

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER nº 08942.88840.210714.1.1.08-1494, relativo ao crédito do PIS não cumulativo, vinculado às receitas do mercado externo do 1º trimestre 2012, no valor de R\$ 2.316.680,56, bem como das Declarações Eletrônicas de Compensação – Dcomps que utilizaram referido crédito.

Após analisar o pleito da interessada (PER e Dcomps vinculadas), a unidade de origem, Delegacia da Receita Federal do Brasil em Lauro de Freitas - BA, emitiu o Despacho Decisório nº de comunicação 2642082, cientificado ao sujeito passivo em 10/05/2019, por meio do qual indeferiu o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 2.316.680,56, não homologando as compensações declaradas, nas Dcomps vinculadas, até o limite do crédito reconhecido.

Referido despacho decisório teve por base Relatório PER 08942.88840.210714.1.1.08-1494, emitido pela Seção de Análise e Orientação Tributária da DRF de Aracajú/SE.

Este relatório faz referência a procedimento fiscal - Fiscalização nº 05.2.01.00-201600064-2 - que analisou o Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) de Cofins - mercado externo - do 1º trimestre de 2012 ao 4º trimestre de 2012, bem como PER de PIS – mercado externo - do 2º trimestre de 2012, consubstanciado no Relatório Fiscal e anexos. Embora o presente PER não tenha sido objeto do procedimento fiscal citado, este levantou todos os créditos do PIS, inclusive os apurados no trimestre ora analisado. Desta forma, todos os documentos que fundamentaram o Despacho Decisório ora impugnado são decorrentes do procedimento fiscal nº 05.2.01.00-201600064-2. As referências ao Relatório Fiscal utilizadas neste Acórdão também são do procedimento fiscal de nº 05.2.01.00-201600064-2.

Consoante se verifica pela leitura do Relatório Fiscal, a auditoria foi realizada com base nas informações prestadas na Escrituração Fiscal Digital – EFD (SPED Fiscal) da empresa e nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) de meses anteriores ao ano calendário de 2012, envolvendo, também, a análise dos documentos contábeis e fiscais, planilhas e informações apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal.

Inicialmente a autoridade fiscal relata que contribuinte Braskem S.A. é sucessora, por incorporação integral, da pessoa jurídica detentora originária dos créditos descritos no PER acima mencionado, qual seja, BRASKEM QPAR S.A., CNPJ nº 09.017.802/0001-89 – doravante chamada “BRASKEM QPAR” ou “incorporada”. Após auditoria realizada pela autoridade fiscal, as seguintes glosas foram realizada (numeração do tópico tal qual realizada no Relatório Fiscal):

III. 1 Receitas Auferidas – Receitas Não incluídas nas Bases de Cálculo das Contribuições Sociais.

Primeiramente a autoridade fiscal traz explicações acerca da legislação de regência da base de cálculo do PIS/Cofins bem como alerta sobre os reflexos nos créditos e rateio no caso de eventuais omissões de base de cálculo tributável.

Na seqüência, a autoridade fiscal relata que a manifestante informou, nas EFD Contribuições, diversas receitas com Códigos de Situação Tributária – CSTs de operações não tributadas quando o correto seria CST de operações tributadas, ou seja, defende que interessada, mediante informações equivocadas prestadas nas EFD-Contribuições, deixou de oferecer diversas receitas à tributação das contribuições. Diz, também, que não foram incluídos na base de cálculo das contribuições os valores relativos aos créditos de resarcimentos apurados no âmbito do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários (Reintegra) no ano-calendário de 2012. Esses créditos apurados no regime do Reintegra, segundo Soluções de Consulta Cosit nºs 240/2014 e 88/2016, constituem receita de subvenção para custeio ou operação da pessoa jurídica, e devem ser computados nas bases de cálculo das contribuições sociais no regime não cumulativo até a data de 18/07/2003.

Relata que a manifestante foi intimada para prestar esclarecimentos sobre todos os pontos acima elencados e, inclusive, concordou quanto aos equívocos em várias das classificações CST utilizadas.

A autoridade a quo elaborou o “Anexo 9 – Demonstrativo de Recomposição das Contribuições Apuradas e dos Créditos Descontados”, que demonstra que os créditos do Reintegra devem ser acrescidas às bases de cálculo das contribuições. Acrescenta ainda que, por conta da reclassificação de receitas (CST indevidos e Reintegra), os percentuais de rateio, a serem aplicados para a divisão dos custos, encargos e despesas comuns, entre os mercados internos, tributado e não tributado, e externo foram ajustados, conforme se pode observar no “Anexo 10 -Demonstrativo de Recomposição das Apurações dos Créditos de PIS/Pasep e Cofins”.

III.2 Aquisições de Bens Utilizados como Insumos – Mercado Interno.

Primeiramente a autoridade a quo versa sobre os contornos do novo conceito de insumo no âmbito administrativo, disposto no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, em razão do Recurso Especial nº 1.221.170/PR do STJ. Após, informa que 93,58% das bases de cálculo dos créditos calculados pela incorporada Braskem QPAR sobre as aquisições de “bens utilizados como insumos - mercado interno” foram de aquisições de “nafta bruta”, “gás de refinaria (HLR)” e “gás natural”.

Após, traz todo o histórico de diversas intimações realizadas a fim de se confirmar a veracidade dos créditos deste tópico. Com bases em todas as informações prestadas pela manifestante, bem como documentos fiscais e contábeis, a autoridade fiscal realizou o “Anexo 2 -Glosas - Aquisição de Bens Utilizados como Insumos”, no qual foram apontados os documentos fiscais das operações indevidamente classificadas nas EFD-Contribuições como geradoras de crédito, bem como se referenciou, mediante a numeração estabelecida no Relatório Fiscal, os motivos das glosas efetuadas nas bases cálculo dos créditos não cumulativos quanto aos valores das aludidas operações. Abaixo, os motivos das glosas de bens utilizados como insumos:

III.2.1. Documentos fiscais escriturados em períodos de apuração indevidos (motivo 1). Argumenta que a apropriação extemporânea dos créditos da não cumulatividade é condição excepcional e deve ser realizada, tão somente, por meio da retificação das EFD-contribuições, relativas aos períodos de ocorrência das operações (geradoras dos créditos), e, também, quando cabível, das respectivas DCTFs, de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 486/2017. Afirma que a impugnante não atendeu às regras exigidas para pedidos de créditos extemporâneos e, por este motivo, tais créditos foram glosados.

III.2.2.Bens que não constituem insumos (motivo 2). Argumenta a autoridade fiscal que, por falta de atendimento aos requisitos legais e normativos, os bens listados na relação do Anexo supracitado foram glosados.

III.3. Aquisições de Serviços Utilizados como Insumos – Mercado Interno.

A autoridade fiscal traz à baila, novamente, legislação e jurisprudência acerca do novo conceito de insumo. Após, traz todo o extenso histórico de diversas intimações realizadas com o objetivo de buscar informações para averiguar a veracidade dos créditos pleiteados. Dentre os itens solicitados na intimações, diversos contratos de prestação de serviço e notas fiscais foram coletadas. No tocante às irregularidades, informa que elaborou o “Anexo 3 - Glosas - Aquisições de Serviços Utilizados como Insumos”, o qual demonstra os serviços que não devem integrar as bases cálculo dos créditos informadas nas EFD-Contribuições. Acrescenta que as glosas que constam do mencionado anexo estão referenciadas/indicadas conforme a numeração abaixo descritas:

III.3.1. Documentos fiscais escriturados em períodos de apuração indevidos (motivo 1). Argumenta, novamente, consoante o tópico III.2.1 acima, que é necessária a retificação das obrigações acessórias pretéritas para a eventual apropriação extemporânea dos créditos da não cumulatividade, conforme ditames da Solução de Consulta Cosit nº 486/2017. Afirma que a impugnante não atendeu às regras exigidas para pedidos de créditos extemporâneos e, por este motivo, tais créditos foram glosados.

III.3.2. Serviços que não se caracterizam como insumos (motivo 2) Argumenta a autoridade fiscal que, por falta de atendimento aos requisitos legais e normativos, os bens listados na relação do Anexo supracitado foram glosados.

III.4. Despesas de Aluguéis de Prédios

Inicialmente a autoridade fiscal enuncia a legislação regente da matéria e enfatiza duas restrições imediatas à possibilidade de direito ao crédito de despesas de aluguéis de prédios, quais sejam, o pagamento do aluguel deve ser em favor de pessoa jurídica e o prédio alugado deve ser efetivamente utilizado nas atividades empresariais.

Após a realização de intimação fiscal, bem como consulta a informações originárias de Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob), a autoridade fiscal efetuou algumas glosas listadas no “Anexo 4 - Glosas - Aluguéis de Prédios” justamente pelo fato de os respectivos gastos não atenderem aos requisitos legais de admissibilidade de creditamento anteriormente expostos.

III.5. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

Novamente a autoridade fiscal enuncia a legislação regente da matéria e enfatiza duas restrições imediatas à possibilidade de direito ao crédito de despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, quais sejam, o pagamento do aluguel deve ser em favor de pessoa jurídica e a máquina e/ou equipamento alugado deve ser efetivamente empregado nas atividades empresariais da pessoa jurídica.

Após a realização de intimações e de posse do resultado dos batimentos efetuados com os dados disponíveis (EFD-Contribuições, ECD e comprovantes das despesas incorridas apresentados), a autoridade fiscal procedeu à glosa dos créditos calculados sobre os gastos com aluguéis indicados no “Anexo 5 - Glosas - Aluguéis de Máquinas e Equipamentos”, em virtude dos motivos descritos na coluna “Motivos de Glosa”.

III.6. Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda.

Inicialmente a fiscalização traz legislação regente à matéria bem como condições necessárias para que os créditos do presente tópico sejam passíveis de apropriação.

A fiscalização solicitou inúmeros documentos e informações por meio de intimações fiscais e, após análise, verificou que alguns conhecimentos de transporte foram irregularmente creditados. O “Anexo 3 - Glosas - Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda” apresenta a relação de itens glosados. A coluna “Motivo de Glosa” deste anexo faz referência à “numeração” informada neste Relatório, abaixo descrita:

III.6.1. Documentos fiscais escriturados em períodos de apuração indevidos (motivo 1). De igual forma aos subtópicos anteriores, justifica que a apropriação extemporânea de créditos deve ser realizada por meio da retificação das obrigações acessórias (EFD-Contribuições e DCTFs), conforme Solução de Consulta Cosit nº 486/2017.

III.6.2. Frete destinado à transferência (entre estabelecimentos) ou remessa (para armazenagem) de mercadorias (Motivo 2). Argumenta que o crédito relativo a fretes somente pode ser concedido quando referem-se a operações de venda e são suportados pela empresa vendedora. Assevera que não existe previsão legal para o desconto de créditos sobre valores relativos a fretes realizados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica e, nem tampouco, de serviços de fretes ou de armazenagem relativos aos bens produzidos ou fabricados que não sejam relacionados às vendas efetuadas pela empresa. Dentre os serviços de fretes glosados, a fiscalização afirma que não concedem direito ao crédito os transportes que acobertam as Notas Fiscais emitidas nos CFOPs nº 5151, 5152, 5663, 5905, 5906 e 5920.

III.6.3. Frete destinado à devolução de mercadorias vendidas (Motivo 3). Argumenta que não se permite a apuração de crédito das despesas incorridas com transporte de bens recebidos em devolução, realizado do estabelecimento do comprador para o do vendedor. Esclarece que as notas fiscais associadas aos conhecimentos de transporte em comento utilizaram o CFOP 2201.

III.6.4. Frete não destinado ao transporte de mercadorias vendidas e cujo ônus não foi suportado pela incorporada (Motivo 4). Esclarece a fiscalização que, quando o frete registrado na EFD Contribuições não tiver sido suportado pela pessoa jurídica que escriturou o conhecimento de transporte respectivo e, cumulativamente, tal transporte não tenha se referido a “operação de venda”, o valor escriturado não pode ser

computado na apuração dos créditos não cumulativos. A fiscalização detectou conhecimentos de transporte referentes a fretes que não tiveram por “tomador” a incorporada – inclusive, foi averiguado que tal serviço fora contratado para o transporte de mercadorias para a própria incorporada. Esses valores com frete foram glosados.

III.6.5. Insuficiência de comprovação documental da operação de venda de mercadoria (Motivo 5). Foram glosados os créditos apurados com base em fretes que não restaram suficientemente comprovados mediante a apresentação de documentação hábil, mesmo após intimações realizadas para tal fim.

III.6.6. Inobservância do prazo prescricional para creditamento (Motivo 6). Esclarece a autoridade fiscal que o crédito não aproveitado em um determinado mês poderá ser-lhe nos meses subsequentes, se for observado o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos. O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, do primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração. Todavia, constatou-se que o sujeito passivo, nas EFD-Contribuições analisadas, escriturou, nas bases de cálculo dos créditos, despesas com fretes efetuadas há mais de 5 (cinco) anos. Estes créditos foram glosados.

III.6.7. Frete tomado para o transporte de bens não vendidos(Motivo 7). A fiscalização identificou a existência de créditos das contribuições sociais em relação a valores de fretes incorridos em operações de “Remessa de vasilhame ou sacaria” (CFOP 5920) e de “Remessa de mercadoria ou bem para demonstração, mostruário ou treinamento” (CFOP 6912) – não se caracterizando essas remessas como “operação de venda”. Tais créditos foram glosados.

III.7. Crédito Acumulado de Períodos Anteriores.

Inicialmente a autoridade fiscal relata que a manifestante declarou créditos de PIS e Cofins na EFD-contribuições referentes ao período pretérito de janeiro/2009 a dezembro/2011. Relata que grande parte desses créditos foram de alterações em valores de bens do ativo imobilizado de empresas incorporadas pela Braskem QPAR.

A manifestante foi então intimada a apresentar diversos esclarecimentos e documentos acerca destes créditos. A autoridade fiscal descreve todo o extenso histórico de intimações e respostas às intimações. Ao final resume a questão com as considerações e glosas da seguinte forma (detalhadas no “Anexo 7A - Demonstrativo de Glosas - Crédito Acumulado de períodos anteriores”):

- (a) de 40 notas fiscais intimadas a manifestante apresentou apenas 36 sem qualquer contrato correspondente a estas notas fiscais. Os créditos das notas fiscais não apresentadas foram glosados;
- (b) o contribuinte apresentou justificativa de que a diferença constatada entre Dacon e planilha seriam referente a valores de base de cálculo de períodos anteriores a setembro de 2007. A autoridade então alega que nos Dacon anteriores a setembro de 2007 não constam créditos do PIS/Pasep e da Cofins sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção) e que o Dacon de março/2010 se refere, conforme informação do próprio sujeito passivo, a créditos sobre imobilizado cujo início de sua tomada foram considerados conforme a data de ativação, que não é o caso destes créditos que se referem a imobilizados ativados anteriormente a este período de apuração. Além disso, o Dacon de março/2010, que retificou esses valores aqui discutidos, foi transmitido em 17/10/2012, data na qual os créditos referentes a valores de base de cálculo de períodos anteriores a setembro de 2007 já estavam prescritos. Desta forma estes créditos foram glosados.

- (c) a manifestante não apresentou documentação para comprovar divergência de R\$ 32.388,48, apontada no mês de 07/2009. Dessa forma, esses créditos foram glosados.
- (d) algumas notas fiscais não foram localizadas pela manifestante. Além disso, algumas das notas entregues apresentavam divergência de valores e de data em relação à planilha apresentada. As notas não apresentadas ou os valores divergentes foram glosados, conforme listado no “Anexo 7B - Demonstrativo de Glosas - Credito Acumulado de períodos anteriores”
- (e) relata que das 301 notas fiscais solicitadas no Termo de Intimação Fiscal nº 0009, a manifestante apresentou apenas 276 notas. Os créditos referentes às aquisições de bens e serviços referentes às notas fiscais solicitadas e não apresentadas foram glosados (motivo 2 da coluna “Motivos das glosas” do “Anexo 7A - Demonstrativo de Glosas - Credito Acumulado de períodos anteriores”)
- (f) Relata que a apropriação de créditos de PIS e Cofins, no prazo de 12 meses, relativos a aquisições de bens e serviços ocorridas entre 01/2006 e 04/2008, aconteceu antes da vigência do art. 1º da Lei 11.774/2008. Essa situação seria irregular, motivo pelo qual glosou tais créditos (motivo 3 da coluna “Motivos das glosas” do “Anexo 7A - Demonstrativo de Glosas - Credito Acumulado de períodos anteriores”).
- (g) Alega que solicitou mais informações em planilha fornecida pela manifestante, mas que as informações não foram prestadas a contento. Como a manifestante não apresentou a planilha da forma que foi solicitada, toda a análise foi feita com base nos dados apresentados. Alega, ainda, que apenas parte dos produtos listados apresentam informação de NCM, bem como não ser possível vincular como custo de aquisição de alguma máquina ou equipamento os itens adquiridos que não se tratam de máquinas ou equipamentos e que não constam como agrupados a um imobilizado. Afirma que há, na planilha apresentada, uma grande quantidade de despesas com serviços, mas que a manifestante não apresentou parcela das notas fiscais e contratos solicitados. Informa, ainda, que pela nomenclatura de alguns imobilizados se depreende claramente que se tratam de algo diferente de uma simples máquina ou equipamento. Afirma que a própria incorporada considerou a aquisição dos bens e serviços como obras em andamento e, posteriormente, como máquinas, equipamentos e instalações, podendo-se concluir que a própria manifestante considerou que dentre estas aquisições de bens e serviços não constam apenas máquinas e equipamentos. Para reforçar essa informação, alega que na própria contabilidade da manifestante a taxa de depreciação utilizada reforça a idéia de que boa parte dos imobilizados foram classificados como algum tipo de construção ou edificação. Afirma a autoridade fazendária que o benefício da depreciação acelerada de PIS/Pasep e Cofins em 12 meses previsto em lei é restrito à aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços. Prossegue e afirma que no caso em questão, em que a manifestante agrupou em um mesmo imobilizado vários itens, entre eles algumas máquinas e equipamentos, verifica-se que não se pode considerar que todos os custos constantes na formação deste imobilizado possam ser considerados como preço de aquisição da máquina ou equipamento ou como custo diretamente atribuível para colocar as máquinas ou equipamentos no local e em condição necessária para funcionar. Afirma, então, que somente serão considerados como custo de aquisição de máquinas ou equipamentos, os itens referentes a máquinas ou equipamentos e aqueles que possam ser diretamente atribuíveis para colocar a máquina ou equipamento no local e em condição necessária para funcionamento. Dessa forma, todas as aquisições que não se enquadram nos termos aqui expostos, por falta de previsão legal, foram glosadas (motivo 4 da coluna “Motivos das glosas” do “Anexo 7A - Demonstrativo de Glosas - Credito Acumulado de períodos anteriores”).

Como efeito das glosas acima descritas, o crédito acumulado de PIS/Pasep declarado no registro 1100 da EFD-Contribuições de janeiro/2012 no valor de R\$ 17.643.713,92 referente ao período de janeiro/2009 a dezembro/2011, e utilizado em períodos posteriores, passa a ser de R\$ 274.019,20, apurado em dezembro de 2011, conforme

“Anexo 7D - Demonstrativo de Recomposição dos Créditos - Crédito acumulado de períodos anteriores – PIS”, e o crédito acumulado de Cofins declarado no registro 1500 desta mesma EFD-Contribuições, no valor de R\$ 83.127.394,75, referente ao mesmo período, e também utilizado em períodos posteriores, passa a ser de R\$ 1.363.219,67, apurado em dezembro de 2011, conforme “Anexo 7C - Demonstrativo de Recomposição dos Créditos - Crédito acumulado de períodos anteriores – Cofins”.

III.8. Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado

Inicialmente a autoridade fiscal traz a legislação pertinente à matéria e afirma que o contribuinte apenas fez uso de apropriação de crédito através de encargos de depreciação.

O contribuinte foi então intimada a apresentar diversos esclarecimentos e documentos acerca destes créditos. A autoridade fiscal descreve todo o extenso histórico de intimações e respostas às intimações. Ao final resume a questão com as considerações e glosas a seguir:

(a) das 88 notas fiscais solicitadas no Termo de Intimação Fiscal nº 0015, a manifestante apresentou apenas 66. Os créditos referentes às aquisições de bens e serviços referentes às notas fiscais solicitadas e não apresentadas foram glosados pela autoridade fiscal (“Anexo 8C Demonstrativo de Glosas - Sobre Bens do ativo imobilizado (Encargos da depreciação e amortização) - F120_Mensal Qpar”)

(b) foram glosados os valores indicados no tópico “III.7” referentes à falta de comprovação devido à não apresentação de notas fiscais com reflexo no ano de 2012 (“Anexo 8A Demonstrativo de Glosas - Sobre Bens do ativo imobilizado (Encargos da depreciação e amortização) - F120_Imobilizado QQB (legado)”). Com relação aos valores glosados indicados no tópico “III.7. Crédito Acumulado de Períodos Anteriores”, por não se enquadrarem em aquisições de máquinas ou equipamentos e que foram declarados como tal nos respectivos Dacons com reflexo no ano de 2012, apesar de o sujeito passivo ter feito a apuração do valor do crédito com base na “depreciação acelerada”, a BRASKEM QPAR declarou os valores no registro F120, sendo então que a apropriação de crédito foi recalculada pela fiscalização de acordo com o método depreciação/amortização pelo prazo informado pelo sujeito passivo na planilha apresentada em 13/09/2018, e a diferença apurada foi glosada, conforme valores demonstrados no “Anexo 8B Demonstrativo de Glosas - Sobre Bens do ativo imobilizado (Encargos da depreciação e amortização) - F120_Imobilizado QQB (legado)”.

(c) A maior parte dos gastos relacionados nas planilhas mensais de crédito se referem a serviços ou aquisição de materiais de instalação. A autoridade fiscal informa que, ao ser intimada a apresentar documentos que comprovassem a aquisição do imobilizado de referência para o qual os serviços foram executados e os materiais de instalação que foram utilizados, a manifestante informou que os imobilizados estão relacionados com projetos de investimentos que muitas vezes não foram realizados no mesmo período de aquisição do imobilizado principal, podendo constituir eventos de adequação e inspeção dos imobilizados, entre outros. A autoridade fiscal informa que, no método alternativo utilizado pelo contribuinte (art. 1º, da Lei nº 11.744/2008), o legislador diminui o prazo para o aproveitamento do crédito para 12 meses, porém expressamente restringe sua utilização para gastos com aquisições no mercado interno ou importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens ou prestação de serviços. Ao ser intimado a apresentar documentos que comprovassem a aquisição do imobilizado de referência para o qual os serviços foram executados e os materiais de instalação que foram utilizados, a manifestante apresentou as notas fiscais da aquisição dos bens e serviços constantes nas planilhas mensais de créditos relacionadas com o registro F120 bem como a comprovação contábil da efetiva entrada em operação destes serviços e da instalação dos materiais de instalação, ou seja, indicando que no imobilizado de referência não consta agrupado nenhuma máquina ou equipamento que não alguma

eventualmente já constante nas planilhas mensais de créditos relacionadas com o registro F120. Alega que nos imobilizados de referência listados no Termo de Intimação Fiscal nº 0015 em que a manifestante agrupou em um mesmo imobilizado alguns equipamentos, verifica-se que não se pode considerar que todos os custos constantes na formação deste imobilizado possam ser considerados diretamente atribuíveis para colocar as máquinas ou equipamentos neles constantes no local e em condição necessária para eles serem capazes de funcionar da forma pretendida pela administração, conforme o disposto no art. 1º da Lei 11.774/2008, combinado com o disposto no item 16 do pronunciamento técnico CPC 27. A autoridade afirma então que, nesses casos, somente serão considerados como custo de aquisição de máquinas ou equipamentos, os itens referentes a máquinas ou equipamentos e aqueles que possam ser diretamente atribuíveis para colocar a máquina ou equipamento no local e em condição necessária para eles serem capazes de funcionar da forma pretendida pela direção. Conclui a fiscalização que a apropriação de crédito será recalculada de acordo com o método de depreciação/ amortização (inciso III do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003) pelo prazo informado pelo sujeito passivo na planilha apresentada em 13/09/2018 e a diferença resultante será glosada, conforme valores demonstrados no “Anexo 8D Demonstrativo de Glosas -Sobre Bens do ativo imobilizado (Encargos da depreciação e amortização) - F120_Mensal Qpar”, exceto os créditos referentes às notas fiscais solicitadas e não apresentadas “Anexo 8C Demonstrativo de Glosas - Sobre Bens do ativo imobilizado (Encargos da depreciação e amortização) - F120_Mensal Qpar” e os valores indicados no tópico “III.7. Crédito Acumulado de Períodos Anteriores”, com reflexo no ano de 2012 “Anexo 8A Demonstrativo de Glosas - Sobre Bens do ativo imobilizado (Encargos da depreciação e amortização) -F120_Imobilizado QQB (legado)”, que serão glosados na sua totalidade, excluídos aqueles glosados apenas por falta de previsão legal (art. 1º da Lei nº 11.744, de 2008), “Anexo 8B Demonstrativo de Glosas - Sobre Bens do ativo imobilizado (Encargos da depreciação e amortização) – F120_Imobilizado QQB (legado)”.

IV. Conclusão.

Após informar os ajustes e glosas relativas a apuração das contribuições do período analisado, a fiscalização conclui que o direito creditório deve ser reconhecido de forma parcial, conforme tabela colacionada no Relatório Fiscal. As glosas das bases de cálculo dos créditos realizadas no procedimento fiscal foram computadas e representadas no “Anexo 10 - Demonstrativo de Recomposição das Apurações dos Créditos de PIS/Pasep e Cofins”. Os impactos das recomposições, não apenas das bases de cálculo das contribuições sociais apuradas, como também dos créditos calculados, foram demonstrados nos anexos denominados “Anexo 9 – Demonstrativo de Recomposição das Contribuições Apuradas e dos Créditos Descontados” e “Anexo 11 – Controle Sintético dos Créditos Utilizados”. Todos os documentos gerados e/ou coletados durante o procedimento fiscal foram acostados ao processo administrativo nº 10510.720810/2019-06.

A manifestante foi cientificada do despacho decisório em 10/05/2019, e apresentou manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após identificar-se e caracterizar o processo administrativo, a interessada apresenta um breve relato dos fatos e glosas realizadas pela fiscalização (1. Dos Fatos) e passa a contestar o procedimento fiscal, conforme os itens abaixo (numeração conforme manifestação de inconformidade apresentada):

2. Da Reclasseificação de Receitas Indevidamente Promovida pela Fiscalização. Relata as conclusões fiscais relativas à reclasseificação de receitas e, depois, argumenta que o procedimento fiscal é indevido pelos seguintes motivos:

(a) Da Impossibilidade de Cobrança de Tributos Fulminados pela Decadência. Argumenta que a fiscalização extrapolou a competência que lhe foi auferida, uma vez que está efetuando, sem qualquer procedimento regular de lançamento, a cobrança de

tributo manifestamente fulminado pela decadência. Diz que, no presente caso, a autoridade a quo deveria se pronunciar apenas sobre o pedido de ressarcimento e compensação, devendo julgar, tão somente, o direito creditório em si, postulado por meio do PER/Dcomp. Argumenta que eventual saldo a recolher da contribuição, decorrente da auditoria do crédito, deve ser objeto de lançamento de ofício, conforme preceitua o art. 142 do CTN. Alega que a ausência do competente lançamento viola diversos princípios do Processo Administrativo Fiscal, tais como o princípio do devido processo legal e o princípio da segurança jurídica, bem como é contrário à jurisprudência do CARF. Acrescenta que a fiscalização não tem competência para saldar eventuais débitos da contribuição por meio de compensação de ofício e que houve manipulação arbitrária do crédito para fins de abatimento da contribuição devida (ou seja, compensação indevida dos créditos solicitados com a contribuição apurada de ofício). Nesse sentido, alega que a fiscalização ignorou, por completo, que existe procedimento específico para a realização da compensação de ofício, conforme se verifica no art. 6, §3º do Decreto nº 2.138, de 1997, e art. 61 da Instrução Normativa nº 1.300, de 2012. Por fim, reforça que a fiscalização teria cinco anos para efetuar qualquer cobrança relativa a débitos por ventura apurados no trimestre ora analisado, ou seja, o procedimento fiscal estaria eivado de vício insanável já que busca a cobrança de tributo comprovadamente decaído e sem o regular procedimento administrativo de lançamento.

(b) Da Impossibilidade de Inclusão dos Valores Provenientes do Reintegra na Base de Cálculo da Contribuição Devida. Sustenta que os pressupostos fiscais contrariam a essência do próprio Reintegra, bem como o conceito de receita. Diz que citado regime é na essência um verdadeiro incentivo fiscal que possui natureza jurídica de redução de custo. Argumenta, também, que a interpretação fiscal esvazia por completo o sentido teleológico da norma instituidora do Reintegra e que a Solução de Consulta invocada é totalmente incoerente. Para defesa de sua tese menciona doutrina e jurisprudência sobre o conceito de receita, bem com o Pronunciamento NPC nº 14, de 2011 do IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Acrescenta que a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais corrobora seu entendimento (qual seja, de que as contribuições para o PIS e para a Cofins não incidem sobre os valores do Reintegra).

3. Das Aquisições de Bens e Serviços Utilizados como Insumo. De início, faz um relatório resumido das conclusões fiscais e, após, sustenta que os argumentos da fiscalização no tocante aos créditos glosados são impertinentes. Acrescenta que o mérito das glosas dos bens e serviços com apropriação extemporânea será tratada em item específico posterior da manifestação.

3.1 Da correta Interpretação das Normas de regência. Esclarece que, com a publicação do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 restaram estabelecidos os critérios para a definição do conceito de insumo a serem seguidos pela RFB, qual sejam, a relevância e essencialidade às atividades do contribuinte. Abaixo a manifestante passará a expor os motivos pelos quais entende que os controvertidos bens e serviços ensejam direito a crédito.

3.2 Dos Bens utilizados como insumos. Neste ponto a manifestante solicita a reversão de glosas do bem “lanterna”. Afirma que estas são essenciais para permitir o acesso dos operadores às áreas produtivas para que possam realizar atividade de leitura em determinados equipamentos do parque fabril bem como monitorar etapas do processo produtivo, haja vista que a planta opera de modo ininterrupto. Protesta também a manifestante pela realização de diligência fiscal, nos termos do art. 16, inc IV, do Decreto nº 72.235/72 e do art. 36 do Decreto nº 7.574/11, para que auditor fiscal estranho ao feito do parque produtivo possa constatar que todos os bens e serviços alvo de glosas satisfazem os requisitos alçados pela Lei nº 10.833/2003 para fins de creditamento.

3.3. Dos Serviços Utilizados como Insumos. Relata, por primeiro, que possui diversas unidades fabris destinadas à industrialização e a comercialização, restando “imprescindível a contratação de serviços dos mais variados com vistas a otimizar seus

processos produtivos, bem como minimizar os riscos inerentes às suas atividades.”. Argumenta que a fiscalização glosou, de forma indevida, créditos relativos a serviços que se demonstram essenciais e relevantes para suas atividades empresariais. Nesse sentido, com a ressalva de que não está esgotando os serviços glosados, diz que está juntando Laudos Técnicos (doc. 03), detalhando as funções de tais serviços. A seguir, colaciona breve descrição dos serviços no corpo da manifestação: a) Pintura Industrial: Argumenta que tais serviços são necessários para se evitar o aparecimento de defeitos nos equipamentos, gerados por processos corrosivos. Afirma que não se trata de pintura para mero embelezamento, mas sim de serviço indispensável à conservação, evitando danos aos equipamentos. 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.

b) Inspecção de Equipamentos e Tubulações. Diz que a manutenção das unidades fabris, em sua integralidade, passa, necessariamente, pela inspecção das diversas máquinas e equipamentos, a fim de se averiguar as corretas condições de funcionamento e eventual necessidade de reparos. Salienta que a inspecção de equipamentos por profissionais habilitados é medida obrigatória, disposta na NR-13, do Ministério do Trabalho e Emprego do Brasil, e que a não execução destes serviços, além de comprometer a continuidade da produção e expor legalmente a empresa, traz enorme risco de acidentes de trabalho. Finaliza afirmando que salta aos olhos a impescindibilidade deste serviço, devendo ser classificado como insumo.

c) Manutenção Civil de áreas Industriais (Demolição, Reaterro, Recuperação de Estruturas de Concreto, Serviços de Construção Civil em Geral). Afirma que muitos dos equipamentos e tubulações existentes nos parques fabris da manifestante são montados sobre instalações de concreto armado de grande porte. Os serviços de manutenção dessas estruturas são de extrema relevância para a continuidade do processo produtivo, pois as estruturas do concreto estão sujeitas a toda sorte de problemas. Por este motivo, entende a manifestante que tais serviços devem ser caracterizados como insumos, tendo em vista sua essencialidade ao processo produtivo.

d) Dos Serviços de Armazenagem Externa de Cargas e Fretes. Sustenta que se tratam, na verdade, de serviços de armazenagem na operação de venda, os quais concedem direito ao crédito, por serem serviços essenciais e, também, em razão do disposto no inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.). Argumenta que suas plantas industriais não possuem capacidade para realizar um armazenamento adequado de sua produção até a concretização das vendas e, portanto, contrata serviços de armazenagem externa junto a armazéns gerais e depósitos de terceiros. Para fins de comprovação da essencialidade apresenta o Laudo Técnico (doc. 03). Informa que a manifestante emite uma NF de remessa para o depósito ou armazém, sendo que quando ocorre a saída dos produtos para o consumidor final, emite uma NF de retorno simbólico evidenciado que, a partir daquele momento, a mercadoria não está mais sob a posse do armazém. Apresenta planilha (doc. 04) que associa as notas de remessa aos retornos simbólicos relativos às operações de venda. Acrescenta que o direito ao crédito resta claro, na forma do inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003.

e) Emissão de Vale Pedágio. Argumenta, inicialmente, que a autoridade fiscal glosou o crédito sem nenhum embasamento normativo. Afirma que, em que pese a manifestante ter classificado tais custos como serviços, tratam-se de verdadeiro reembolso de gastos com pedágio arcados pelas transportadoras na prestação dos serviços de frete de insumos contratados pela manifestante, fazendo parte do custo em relação ao qual o direito ao crédito é incontestável, na forma do inciso IX da Lei nº 10.833/2003. Afirma, ainda, que o pagamento dos pedágios é feito via vale-pedágio, instituído pela Lei 1.209/2001, cuja utilização é obrigatória no deslocamento de cargas por meio de transporte rodoviário, sendo este pagamento de responsabilidade do contratante de

serviços, nos termos do art. 1º da citada lei. Dessa forma, afirma ser inconteste o direito quanto ao crédito.

f) Demais Serviços Prestados. Descreve os serviços de “consumo de N2 para selagem e purga” e “administração da ilha de carregamento”. O primeiro seria essencial para inertizar os tanques dos terminais e prevenir risco de incêndio, já o segundo seria o serviço de carregamento e descarregamento de produtos líquidos e gasosos, necessários à movimentação destes nas operações da manifestante. Ambos os serviços estão detalhados no Laudo Técnico (doc. 03). Descreve, ainda, o “serviço de aluguel de tanque esferas e armazenagem” como sendo o serviço de aluguel de tanques necessários à armazenagem e estocam de matérias primas e demais insumos.

4. Da glosa indevida das despesas de aluguéis de prédios. A manifestante afirma que ainda não conseguiu identificar os documentos hábeis para comprovar o direito creditório que lhe assiste neste tópico. Informa que continuará a busca e protesta pela juntada de tais documentos assim que sejam localizados.

5. Da glosa relativa a despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos. A manifestante inicialmente informa que as glosas efetuadas pela fiscalização foram realizadas pelo fato de que algumas das despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos não foram utilizadas na atividade produtiva da empresa. Quanto a esta argumentação, sustenta a manifestante que a Lei nº 10.833/2003 indica que basta que as máquinas e equipamentos locados sejam utilizados nas atividades da empresa para que haja direito ao crédito, isto é, que tenham sido aplicadas no desenvolvimento de quaisquer de suas atividades, no cumprimento de seu objeto social, pouco importando se estejam diretamente vinculadas ao processo produtivo. Na seqüência afirma, que está tentando identificar os documentos que infirmam a conclusão adotada pela fiscalização. Protesta pela juntada posterior de tais documentos assim que sejam localizados.

6. Da Glosa dos Créditos Apurados em Relação às Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Fretes nas Operações de Venda. Primeiramente a interessada faz um breve resumo das conclusões fiscais e, na seqüência, passa a apresentar suas razões de inconformidade contra as glosas efetuadas, separadas individualmente por motivo de cada glosa, nos mesmos moldes do modelo adotado pela fiscalização:

6.1 Da Glosa Indevida dos Créditos Cujos Documentos Fiscais foram Escriturados em Períodos de Apuração Indevidos (Motivo 1). Esclarece que tratará destas glosas de créditos extemporâneos em tópico específico adiante nesta manifestação.

6.2 Da Glosa Indevida dos Créditos sobre Despesas com Fretes Destinados às Transferências de Produtos Acabados entre Estabelecimentos ou Terminais e nas Remessas para Armazéns Gerais/Depósitos (Motivo 2). Defende, em síntese, que o direito ao crédito estampado no inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, compreende os gastos com transporte de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa, bem como entre estes e depósitos, armazéns gerais e terminais de terceiros. Diz que, em referido inciso, o legislador escreveu “Frete na operação de venda”, concedendo o entendimento de que toda a despesa de transporte das mercadorias, em qualquer estágio integrante da operação de venda confere o direito ao crédito. Discursa sobre a logística envolvida com o transporte dos produtos por ela produzidos, sobre a necessidade dos centros de distribuição, bem como sobre a essencialidade desse tipo de serviço para a concretização adequada de toda a operação de venda das mercadorias produzidas. Acrescenta que a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF possui acórdãos que corroboram sua tese.

6.3 Da Glosa Indevida dos Créditos com Despesas de Fretes destinados à devolução de mercadorias vendidas (Motivo 3). Nesse tópico a interessada rechaça as afirmações da fiscalização com o argumento de que o direito ao crédito está previsto no já mencionado inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, inclusive nos fretes relativos às devoluções

de vendas realizadas. Afirma que, como vendedora, a manifestante assume integralmente o ônus do custo relacionado ao frete do produto devolvido. Nesse sentido, apresenta, conforme doc 06, cópias de Conhecimentos de transporte que tiverem o crédito glosado e que se referem a fretes de devolução de vendas. Apresenta ainda cópias de telas extraídas do seu sistema contábil (doc. 07), que demonstram a contabilização dos pagamentos dos respectivos conhecimentos de transporte (CTRCs). Solicita, por fim, o crédito referente a estas despesas com fretes na devolução de produtos.

6.4 Da Glosa das Despesas de Fretes supostamente não destinados ao transporte de mercadorias vendidas e cujo ônus não foi suportado pela Incorporada (Motivo 4). Inicialmente, a manifestante esclarece que os créditos neste tópico glosados foram de Conhecimentos de Transporte (CTs) que dizem respeito ao frete contratado pela manifestante para retorno de combustível que havia sido anteriormente encaminhado para fins de armazenamento no Terminal Químico Aratu S.A., pelo que, entende, faz jus aos créditos ao amparo do já citado inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. A interessada ainda reforça que esses mesmo CTs foram glosados pela fiscalização pelo motivo 2, acima mencionado. Esclarece, na seqüência, que por equívoco, o fornecedor do serviço de transporte indicou que o tomador do serviço seria o Terminal Química Aratu S.A., quando em verdade deveria ser a manifestante, que foi quem efetivamente arcou com o ônus da contratação. A fim de comprovar o alegado, apresenta, a título ilustrativo, todo o histórico (NF-e de remessa, NF-e de retorno, CT-e emitido pelo fornecedor do serviço, Documento Auxiliar de CT-e, tela do sistema de contabilidade referente à contabilização do CT-e) relacionado a operação acobertada pelo CT nº 241 (objeto de glosa). A manifestante afirma ainda que juntou aos autos outros CTs glosados e respectivas telas demonstrativas de contabilização do pagamento (doc. 08). Diante do exposto, solicita a reversão das glosas efetuadas quanto a este tópico.

6.5 Da Indevida Glosa por insuficiência de comprovação documental da operação de venda de mercadoria (Motivo 5). Explica, inicialmente, que a fiscalização glosou os créditos relativos a alguns conhecimentos de transporte pelo fato de a manifestante não ter localizado as notas fiscais comprobatórias das operações de venda de mercadorias vinculadas a tais documentos. A manifestante informa que, ao analisar os documentos indicados no “Anexo 6 – Glosas – Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda – motivo 5”, verificou que os CTs glosados tratam-se de despesas com sobrestadias de caminhões. Alega que a sobrestadia, ou demurrage (tempo utilizado além da estadia para a descarga da mercadoria), ocorre anteriormente à descarga da mercadoria transportadas e, antes, portanto, da finalização da prestação do serviço de frete. Sustenta que o demurrage é um fato intrínseco ao serviço de frete contratado e que o contrato de transporte somente se consuma com a entrega ao destinatário final do objeto transportado. Nesse sentido, menciona a Solução de Consulta COSIT nº 108, de 2017, bem como a Solução de Consulta DISIT/SRRF 08 nº 8005, de 2017, que consideram o demurrage como parte integrante do serviço de transporte. Ao fim, justificando que os dispêndios com sobrestadia são imprescindíveis e indissociáveis do fornecimento do serviço de transporte, solicita que sejam os montantes considerados integrantes do custo final do serviço de transporte contratado e, portanto, geradores de crédito de PIS e Cofins.

6.6 Da Glosa Indevida em face da suposta inobservância do prazo prescricional para creditamento (Motivo 6). Informa que as glosas não merecem prosperar devido a equívoco da fiscalização na análise da data de emissão dos CTs. Apresenta tabela contendo as glosas promovidas pela fiscalização, constantes do Anexo 6 – motivo 6 do relatório da fiscalização. Os três CT-e(s) listados pelo anexo da fiscalização, de números 10406, 1102 e 1138 constam com data de emissão em 01/04/2006, 26/07/2007 e 30/07/2007. A fim de demonstrar o erro da fiscalização, a manifestante junta cópia dos três CT-e(s) citados (doc. 10) e demonstra que a data de emissão dos mesmos foi, respectivamente, em 24/10/2012, 26/07/2012 e 30/07/2012. Solicita, então, reversão da glosa efetuada, uma vez que não houve suposta inobservância do prazo prescricional.

6.7 Da Glosa Indevida em relação ao frete tomado para o transporte de bens não vendidos (Motivo 7). Informa que as glosas não merecem prosperar devido a equívoco da fiscalização na análise, que entendeu que os fretes referir-se-iam a operações de “remessa de vasilhames ou sacaria” (CFOP 5920) e “remessa de mercadoria ou bem para demonstração, mostruário ou treinamento” (CFOP 6912), que não se caracterizavam como operações de venda. A manifestante alega equívoco da fiscalização e para tanto lista o CT-e 4770, a título de exemplo, que foi glosado conforme Anexo 6 – motivo 7. Apresenta o referido CT-e e informa que os demais (doc. 11) seguem o mesmo exemplo. O referido CT-e apresenta como descriptivo de mercadoria transportada o polietileno. Conclui então a manifestante que não se tratam de fretes em operações para remessa de vasilhames (CFOP 5920) ou remessa de mercadorias para demonstração (CFOP 6912), e sim de mercadoria destinada à venda (polietileno). Por este motivo solicita reversão da glosa em apreço.

7. Da Glosa de Supostos Créditos “Extemporâneos”. Neste tópico a interessada contesta a posição adotada pela fiscalização no sentido de que a apropriação de créditos extemporâneos deve ser efetuada, tão somente, mediante a retificação das obrigações acessórias. Argumenta, primeiramente, que na maioria esmagadora dos casos o registro dos créditos foi realizado com um intervalo bastante pequeno de atraso, consoante quadros dispostos na manifestação. Demonstra que a maioria dos créditos referem-se ao próprio ano de 2012, ao contrário do que afirmou a fiscalização, e que o atraso (de registro do crédito) foi de poucos meses. Diz que referido atraso é plenamente justificável por conta do volume de operações e, também, em razão de atraso na entrega dos documentos por parte dos fornecedores. Ressalta que, de qualquer forma, os registros contábeis foram realizados nos mesmos períodos de apuração informados nas EFD-Contribuições e que, segundo orientação do Perguntas e Respostas EFD-Contribuições, o registro do crédito pode ocorrer na data da emissão do documento fiscal ou na entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente. Argumenta que o atraso de alguns meses, entre a emissão e o registro fiscal, não é suficiente para caracterizar o crédito como extemporâneo e que mesmo assim não é crível que a apropriação possa ocorrer apenas por meio da retificação das obrigações acessórias. Nesse sentido, diz que a legislação não estabelece prazo para o aproveitamento do crédito e menciona o disposto no § 4º, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.). Assevera, consoante acórdãos do CARF, a desnecessidade de prévia retificação de demonstrativos, como DCTF, Dacon e EFD-contribuições, para aproveitamento de créditos extemporâneos, e que o prazo para o aproveitamento do crédito seria de 5 (cinco) anos contados da data do ato ou fato que deu origem ao crédito. Alega, também, que não existem normas que determinem a retificação para fins de aproveitamento do crédito e que nem mesmo o art. 11 da IN RFB nº 1.252, de 2012, citado pela fiscalização, atribui tal ônus ao sujeito passivo que pretenda se apropriar de créditos referentes a fatos pretéritos. Diz que a apropriação extemporânea do crédito, sem a retificação das obrigações acessórias, é mais vantajosa para a fiscalização, na medida em que não ocorre a correção monetária do crédito escriturado. Ademais, junta cópia de documentos (EFDs e relações de notas fiscais e CTRCs – doc. 13), relativo a períodos anteriores, para o fim de comprovar que os créditos em questão não foram fiscalmente registrados no mesmo mês de sua emissão, o que configuraria que não houve aproveitamento em duplicidade e pede, caso se entenda necessário, que seja realizada diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, para certificar o alegado (ausência de duplicidade de utilização do crédito).

8. Da Glosa indevida dos créditos decorrentes do ativo imobilizado. Inicialmente a manifestante traz todo o histórico de intimações e respostas apresentadas quanto a este tema durante a fiscalização. Informa que foram inúmeros os documentos e esclarecimentos apresentados durante o procedimento fiscal com o fim de demonstrar a origem e legitimidade dos créditos neste tópico apreciados. Relata então que, a despeito dos inúmeros documentos apresentados, a fiscalização rechaçou grande parte dos créditos (motivos 01, 02, 03 e 04), conforme demonstrado no Anexo 7A –

Demonstrativo de Glosas – Crédito acumulado de períodos anteriores e Anexos 8A, 8B, 8C, 8D e 8E (tópico III.8 do Relatório Fiscal – Bens Incorporados ao Ativo imobilizado), sob os seguintes fundamentos: Créditos de bens e serviços cujas notas fiscais não foram apresentadas (motivos 01 e 02); diferença da base de cálculo dos créditos declarados no Dacon dos meses de julho/09 e março/10 com o valor totalizado na planilha encaminhada; utilização da depreciação acelerada antes mesmo da entrada em vigência do diploma legal que embasaria tal depreciação (motivo 03); e bens e serviços não configurados como integrantes do ativo imobilizado (motivo 04). A seguir a manifestante apresenta os fundamentos com os quais discorda das glosas efetuadas, separados por tópicos tal qual realizado pela fiscalização:

8.1 Das Glosas efetuadas em razão da suposta falta de apresentação da documentação comprobatória. Afirma que a autoridade fiscal, para justificar as glosas efetuadas, buscou amparo na falta de apresentação de algumas poucas notas fiscais, sob alegação de que incumbe ao postulante do crédito provar o cumprimento dos requisitos previstos na legislação. A manifestante alega conhecer que é dela o ônus da comprovação do direito pleiteado, entretanto afirma que esta prova pode ser feita com base em diversos elementos e, lembra, do princípio da verdade material. A interessada informa que os bens e serviços que compuseram seu ativo, muitas vezes, foram aproveitados em diversos projetos de ampliação/modernização realizados no 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. Apresenta, então, exemplos dessa situação descrita. Afirma que a infinidade de documentos fiscais, contábeis e contratos apresentados, aliados aos relatórios entregues, seriam mais que suficientes para a correta aferição dos procedimentos adotados pela manifestante. Prossegue e alega ser inviável reunir todas as notas fiscais de bens e serviços empregados, em vista do enorme volume, eis que o relatório extraído dos sistemas apresenta mais de 199 mil linhas. Informa que não se trata de mera retórica defensiva, e que os relatórios anexados (doc. 14) podem ser consultados para se confirmar as fartas informações neles apresentadas e que foram inadvertidamente desconsideradas pela fiscalização. Apresenta, então, todas as colunas presentes no referido relatório. Afirma que apresentou, durante curso do procedimento fiscal, cerca de 88% das notas fiscais solicitadas, além de inúmeros outros documentos, mas que a fiscalização adotou de falta de razoabilidade ao afirmar que “apenas” algumas das notas solicitadas foram apresentadas. Afirma ser injustificada a glosa efetuada, uma vez que demonstrou a idoneidade dos documentos apresentados para respaldar o crédito pleiteado. Informa a juntada da nota fiscal nº 776 (doc. 15) e a continuidade de esforços para localização dos demais documentos, protestando pela juntada posterior. Solicita, por fim, diligência fiscal para fins da devida análise dos créditos rechaçados com base em suposta ausência de documentação hábil.

8.2 Da diferença constatada em março/2010 na base de cálculo dos créditos da contribuição. Relata a manifestante que as glosas teriam ocorrido em função de diferença da base de cálculo entre o valor declarado em Dacon de empresa incorporada e aquele apresentado em planilha. Diz, ainda, que a fiscalização alegou que os créditos estariam prescritos, por se referirem a aquisições datadas de 2006 e 2007. Esclarece, contudo, que o registro dos créditos no ativo imobilizado aconteceu apenas em 2010, no antigo Dacon, de forma que os créditos foram extemporaneamente apropriados. Informa que, quando do registro, em 2010, ainda estava em curso o prazo de 5 anos que dispõe o §4º, do art. 3º da Lei 10.833/2003 e art. 1º do Decreto 20.910/1932. Afirma, por fim, que o item 5 da presente manifestação de inconformidade já apresenta todos os argumentos que considera suficientemente hábeis para combater a postura adotada pela fiscalização.

8.3 Da diferença constatada em julho/2009 na base de cálculo dos créditos da contribuição. Afirma a manifestante que ainda não logrou êxito em localizar documentação hábil a comprovar a diferença de valor citada. Informa que continua

enviando esforços na tentativa de localizar os documentos e protesta pela posterior juntada ao processo.

8.4 Dos créditos decorrentes das aquisições realizadas antes da edição da Lei nº 11.774/2008. Afirma que a fiscalização glosou na integralidade os créditos referentes às aquisições de bens e serviços ocorridas entre 01/2006 e 04/2008 (constantes do Anexo 7A) sob o fundamento de que a chamada depreciação acelerada foi aplicada antes mesmo da vigência da lei que a instituiu. Alega a manifestante que as aquisições foram, de fato, efetuadas antes de 12 de maio de 2018 (data da edição da MP nº 428, posteriormente convertida na Lei nº 11.774 de 17 de setembro de 2018), porém a ativação dos referidos bens e serviços foi realizada após a data de aquisição, quando já estava vigente a referida norma. Descreve a complexidade dos seus processos fabris e justifica que somente após a montagem do ativo e de sua operação é que seria possível a apuração dos créditos decorrentes dos encargos de depreciação. Afirma, inclusive, não ser possível a apuração de créditos sobre encargos de depreciação de uma máquina/equipamento ainda em construção, que sequer integraria, num primeiro momento, o ativo imobilizado. Junta jurisprudência do STF e Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2 de 14 de março de 2004, que corroboram a tese de que o importa é a data em que são apurados os encargos de depreciação e não a data de aquisição dos bens. Afirma que os relatórios entregues à fiscalização permitem comprovar que a esmagadora maioria dos bens e serviços cujos créditos foram glosados foram objeto de ativação/imobilização já na vigência da referida lei (coluna w, “data da depreciação” do Anexo 7A). Afirma que, mesmo que se fosse correto o entendimento da fiscalização de usar como data temporal para depreciação a data de aquisição desses bens, no mínimo as autoridades fiscais deveriam recalcular os créditos à razão de 1/48 do valor de depreciação, tal como disciplinado na Lei nº 10.865/2004.

8.5 Da caracterização de bens e serviços incorporados ao ativo imobilizado como máquinas e equipamentos. Inicialmente a manifestante esclarece que a fiscalização glosou os créditos deste tópico (Anexo 7A - motivo 04 – e Anexo 8B) sob os fundamentos de que aquisições de bens e serviços que não sejam aquisições de máquinas ou equipamentos ou que não possam ser diretamente atribuíveis para colocar a máquina ou equipamento no local e em condição necessária para seus funcionamentos não geram direito a crédito. A manifestante descreve novamente a complexidade dos seus processos fabris e afirma que comumente conta com diversos serviços de empresas especializadas com o condão de planejar, executar, montar, construir gerenciar, inspecionar, testar, recuperar e conservar seu maquinaria fabril. Afirma que é comum que os custos de construção de uma planta petroquímica se desdobrem em aproximadamente 30% para aquisição de materiais e 70% para contratação de serviços. Afirma que a vultuosidade dos serviços se justificam, conforme evidenciado no Memorial descritivo (doc. 16), Relatório de Composição de custos de investimentos (doc. 17) e vídeo exemplificativo (doc. 18). Alega ainda que esses gastos com serviços, pela sua relevância e benefícios que se espera obter em mais de um exercício, devem ser necessariamente classificados contabilmente como ativo imobilizado, em conformidade com as normas contábeis e societárias em vigor. Neste momento cita que o argumento utilizado pela fiscalização de que “a maioria dos gastos relacionados nas planilhas mensais de créditos relacionadas com o registro F120 relativos ao imobilizados de referência listados no Termo de Intimação Fiscal nº 0015 se referem a realização de serviços ou aquisição de materiais de instalação” seria superficial e sem qualquer embasamento técnico acerca da natureza das operações da manifestante, bem como sem qualquer substrato legal. Cita o art. 179 da Lei 6.404/76 e Pronunciamento Técnico nº 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, para justificar que os gastos com serviços de construção, ora analisados, devam ser classificados conforme realizado pela manifestante, ou seja, devem ser diretamente atribuídos ao ativo em si considerado. Dessa forma, entende a manifestante que é justo o aproveitamento de créditos, tal qual preceitua o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (ou seu correspondente na Lei nº 10.637/2002). Afirma que, sendo correta a contabilização dos gastos de bens e serviços como custos atribuíveis ao próprio ativo imobilizado (máquinas e equipamentos), igualmente

adequada é a apuração dos créditos com bases no regramento aplicável a essa classe do imobilizado, qual seja, o art. 1º da Lei nº 11.774/2008. Afirma que cometeu equívoco também a fiscalização ao glosar os créditos referentes a paradas para manutenção com a justificativa de falta de embasamento legal. Alega que as paradas para manutenção são realizadas periodicamente, segundo legislação referente (NR13 do MTE), e que, segundo item 14 do CPC nº 27, se o imobilizado que sofreu a parada está classificado como máquina e equipamento, o valor do serviço de parada (gastos com bens e serviços aplicados sobre as máquinas e equipamentos) também deverá estar classificado desta forma, uma vez que o mesmo deve ser reconhecido no valor contábil do item. Reforça que os gastos incorridos nos projetos de parada têm por objetivo a realização de serviços de inspeção e manutenção de máquinas e equipamentos que compõem o ativo imobilizado da manifestante, conforme Laudo Técnico apresentado (doc. 19). Finaliza, este ponto, afirmando que como o crédito fiscal relativo às máquinas e equipamentos registrados na referida classe contábil pode ser apropriado no prazo de 12 meses, afigura-se claro que os créditos decorrentes dos gastos com os serviços sobre eles aplicados também o possam. Traz ainda trechos da Solução de Consulta nº 355, de 13 de julho de 2017, e Solução de consulta nº 133, de 17 de setembro de 2018, que referendariam as conclusões pela manifestante adotadas. Afirma que, mesmo que não se concorde com a conclusão acima, os créditos da contribuição deveriam ser recalculados de acordo com prazos específicos dos encargos de depreciação, isto porque tais paradas são realizadas de forma periódica, em intervalos de 12 meses, a cada 2 anos, ou a cada 4 anos, a depender do ativo/instalações a que diga respeito. Solicita, por fim, reversão das glosas efetuadas, eis que os procedimentos adotados pela manifestante encontraram-se corretamente pautados em normas de observância compulsória, de forma que os créditos devam ser apurados em 12 meses, ou, na pior das hipóteses, em tantos meses quanto aqueles entre os intervalos das paradas. Protesta pela realização de competente diligência fiscal, para que sujeito fiscal estranho ao feito possa validar, de forma isenta e imparcial, a base de cálculo das contribuições com base no prazo de depreciação contábil de cada um dos projetos de parada.

9. Do Pedido. Neste último tópico, a interessada reforça os pedidos realizados ao longo da manifestação e, no mérito, requer o acolhimento das razões apresentadas para o fim de reconhecer a integralidade do crédito pleiteado e consequente homologação das Dcomps vinculadas. Ademais, pede a realização de diligência fiscal para responder 12 (doze) quesitos que constam da manifestação, bem como protesta pela juntada posterior de documentos.

É o relatório.

Analizada a peça de defesa, por unanimidade de votos, a DRJ decidiu pela procedência parcial, revertendo parte das rubricas glosadas pela fiscalização, sob os termos emanados:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia, cuja realização revela ser prescindível para o deslinde do contencioso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. REINTEGRA.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. CONDIÇÕES.

Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os dispêndios de armazenagem e frete nas operações de venda esses serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica domiciliada no país, estar vinculados a operação de venda e ter o ônus suportado pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITO. FRETES. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de frete relativas a transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON, EFD-CONTRIBUIÇÕES E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias (Dacon, EFD-Contribuições e DCTF) correspondentes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

O aproveitamento do benefício da depreciação acelerada, nos termos da Lei nº 11.774/2008, aplica-se apenas aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada do *r. decisum*, o recurso voluntário interposto pela recorrente está alicerçado em questões fáticas-jurídicas, subdivididas nos tópicos:

DO DIREITO

2. DA RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS INDEVIDAMENTE PROMOVIDA PELA FISCALIZAÇÃO.

DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE TRIBUTOS FULMINADOS PELA DECADÊNCIA

DA IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DOS VALORES PROVENIENTES DO REINTEGRA NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA.

3. DAS GLOSAS DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

3.1. DO CONCEITO DE INSUMO.

3.2. DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

A) Dos Serviços de Armazenagem Externa de Cargas

B) Emissão de Vale Pedágio

4. DA GLOSA INDEVIDA DAS DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS.

5. DA GLOSA RELATIVAS AS DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

6. DA GLOSA DOS CRÉDITOS APURADOS EM RELAÇÃO ÀS DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA.

6.1. DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS CUJOS DOCUMENTOS FISCAIS FORAM ESCRITURADOS EM PERÍODOS DE APURAÇÃO INDEVIDOS (MOTIVO 1).

6.2. DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES DESTINADOS ÀS TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS OU TERMINAIS E NAS REMESSAS PARA ARMAZÉNS GERAIS/DEPÓSITOS (MOTIVO 2).

6.3. DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS COM DESPESAS DE FRETES DESTINADO À DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS VENDIDAS (MOTIVO 3).

6.4. DA GLOSA DAS DESPESAS DE FRETES SUPOSTAMENTE NÃO DESTINADOS AO TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS E CUJO ÔNUS NÃO FOI SUPORTADO PELA INCORPORADA (MOTIVO 4).

6.5. DA INDEVIDA GLOSA POR INSUFICIÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DA OPERAÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA (MOTIVO 5)

6.6. DA GLOSA INDEVIDA EM FACE DA SUPosta INOBSErvâNCIA DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA CREDITAMENTO (MOTIVO 6)

6.7. DA GLOSA INDEVIDA EM RELAÇÃO AO FRETE TOMADO PARA O TRANSPORTE DE BENS NÃO VENDIDOS (MOTIVO 7).

7. DA GLOSA DE SUPostos CRÉDITOS “EXTEMPORÂNEOS”.

8. DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DO ATIVO IMOBILIZADO.

DAS GLOSAS EFETUADAS EM RAZÃO DE SUPosta FALTA DE APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA

DA DIFERENÇA CONSTATADA EM MAR/2010 NA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO

DA DIFERENÇA CONSTATADA EM JUL/2009 NA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DAS AQUISIÇÕES REALIZADAS ANTES DA EDIÇÃO DA LEI N.º 11.774/2008

DA CARACTERIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO COMO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

9. DO PEDIDO.

É o relatório.

VOTO.

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatório que, ressalvadas as discussões em torno da possibilidade de apropriação de crédito extemporâneo sem a devida retificação das obrigações acessórias bem como, em relação à reclassificação da receita pela fiscalização com a consequente inclusão de valores do Reintegra e do CST indevido, o cerne precípuo do debate circunda o conceito de insumos e os critérios legais para fruição do crédito de PIS e COFINS não cumulativos – receita de exportação, à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

Antes de qualquer análise da tese despendida pela recorrente, de já, advirto pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, pelas seguintes razões:

1. Ausência do termo de verificação fiscal.

Examinando os autos, não vislumbro o termo de verificação fiscal que apreciou o pedido de resarcimento da recorrente, que segundo o despacho decisório, estaria anexado ao PAF nº 10510.720810/2019-06 (procedimento fiscal – Fiscalização nº 05.2.01.00-201600064-2), confira-se:

3. Com fundamento em tais pressupostos, o interessado requereu a restituição de crédito do PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO – EXPORTAÇÃO por meio do PER/DCOMP, para o primeiro trimestre de 2012, discriminando-o da seguinte forma:

Crédito da Contribuição para o PIS/PASEP-EXPORTAÇÃO (§ 1º DO ART. 5º DA Lei 10.637/2002)	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Valor	790.383,42	713.554,21	812.742,93	2.316.680,56

4. No procedimento fiscal – Fiscalização nº 05.2.01.00-201600064-2, materializado no processo 10510.720810/2019-06, foi apurado o saldo credor para o PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO – EXPORTAÇÃO nos meses de janeiro a dezembro de 2012. Embora o Pedido de Ressarcimento 08942.88840.210714.1.1.08-1494 não tenha sido objeto daquela ação fiscal, esta levantou todos os créditos do PIS/PASEP, inclusive os apurados nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2012, conforme consta em seu Anexo 10 –

Demonstrativo de Recomposição das Apurações dos Créditos de PIS/PASEP e Cofins, chegando-se ao seguinte resultado:

Crédito da Contribuição para o PIS/PASEP-EXPORTAÇÃO (§ 1º DO ART. 5º DA Lei 10.637/2002)	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Valor	0,00	0,00	0,00	0,00

5. Assim, não há crédito a ser reconhecido para a Contribuição para o PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO EXPORTAÇÃO previsto no art. 5º, § 1º da Lei 10.637/2002, no tocante ao primeiro trimestre de 2012, de forma que devem ser indeferidos os créditos pleiteados no PER 08942.88840.210714.1.1.08-1494.

6. Os documentos que embasaram o procedimento fiscal – Fiscalização nº 05.2.01.00-201600064-2, que fundamentaram o presente indeferimento, inclusive o Relatório Fiscal e o seu anexo 10, estão juntados ao processo 10510.720810/2019-06, em nome da Braskem S/A, de modo a viabilizar ao contribuinte todos os elementos que conduziram ao indeferimento do pleito, no caso de eventual manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento do crédito pleiteado no Pedido Eletrônico de Ressarcimento 08942.88840.210714.1.1.08-1494.

À vista disso, faz-se necessária a juntada do termo de verificação e das provas examinadas no Processo de Fiscalização nº 05.2.01.00-201600064-2 (PAF nº 10510.720810/2019-06), para que seja possível o pronunciamento deste Colegiado quanto às questões meritórias envolvas as glosas efetuadas pela fiscalização.

2. Pronunciamento quanto aos créditos extemporâneos.

Para um melhor julgamento acerca dos créditos extemporâneos, utilize-me da diligência assinalada acima, para que a fiscalização pronuncie-se sobre a natureza, pertinência e eventual aproveitamento em outros períodos dos créditos extemporâneos apropriados pela recorrente, mesmo sem as DACON/DCTF retificadoras.

Isso porque, o posicionamento pacífico deste Colegiado reside na ausência de condicionante pelas Leis nºs 10.637/02 (art. 3º, § 4º e art. 5º, § 2º), e 10.833/03 (art. 3º, § 4º e art.

6º, § 2º), para a fruição de crédito apurado em outros períodos se não utilizados no mês. Com isso, as retificações nas obrigações acessórias (DCTF e DACON), estão dispensadas.

A opinião caminha no mesmo sentido da orientação constante no Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições, e em perguntas e resposta, no qual orienta a Autoridade Fiscal:

83)Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES? (Perguntas e Resposta¹)

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido às condições previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

Registro 1100: Controle de Créditos Fiscais – PIS/Pasep (2021)²

(..)

Conceitualmente, o crédito só se caracteriza como extemporâneo, quando se refere a período anterior ao da escrituração, e o mesmo não pode mais ser escriturado no correspondente período de apuração de sua constituição, via transmissão de Dacon retificador ou EFD-Contribuições retificadora.

Salienta-se que para correta forma de identificação dos saldos dos créditos de período(s) passados(s), a favor do contribuinte, seja observado o critério da clareza, expressando mês a mês a posição (tipo de crédito, constituição, utilização parcial ou total) do referido crédito de forma individualizada, ou seja, não agregando ou totalizando com quaisquer outros, ainda que de mesma natureza ou período. Deve-se respeitar e preservar o direito ao crédito pelo período decadencial, logo, não é procedimento regular de escrituração englobar ou relacionar em um mesmo registro, saldos de créditos referentes à meses distintos. **Deve assim ser escriturado um registro para cada mês de períodos passados, que tenham saldos passíveis de utilização, no período a que se refere à escrituração atual.**

Desta forma, eventual crédito extemporâneo informado no campo 07 tem, necessariamente, que se referir a período de apuração (campo 02) anterior ao da atual escrituração.

Registro 1101: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/Pasep

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. **O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito.** No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.

¹

<http://sped.rfb.gov.br/estatico/10/B7FA746B18CF05B348CF281B1677F71BAEB435/Perguntas%20e%20Resposta%20EFD%20Contribui%C3%A7%C3%A7%C3%B5es.pdf>

http://sped.rfb.gov.br/estatico/AD/06A0F5C4E4CC8CA16035EB891A3AE31EA79708/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_35%20-%202018_06_2021.pdf

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1100.

(...)

ESCLARECIMENTOS IMPORTANTES QUANTO A NÃO VALIDAÇÃO DE REGISTROS DE CRÉDITOS EXTEMPORANEOS, A PARTIR DE AGOSTO DE 2013.

1. Os registros para informação extemporânea de créditos (registros 1101, 1102, 1501, 1502) e de contribuições (1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original), conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.
2. Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFD-Contribuições determinado pela IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser incluído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.
3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, de forma que eventual documento ou operação que não tenha sido devidamente escriturado em qualquer escrituração dos anos de 2011, 2012 ou 2013, podem agora ser regularizados, mediante a retificação da escrituração original correspondente, nos Blocos A, C, de F.

Registro 1501: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – Cofins

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1500.

(...)

ESCLARECIMENTOS IMPORTANTES QUANTO A NÃO VALIDAÇÃO DE REGISTROS DE CRÉDITOS EXTEMPORANEOS, A PARTIR DE AGOSTO DE 2013.

1. Os registros para informação extemporânea de créditos (registros 1101, 1102, 1501, 1502) e de contribuições (1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original), conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.
2. Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFD-Contribuições determinado pela IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser incluído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.
3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, de forma que eventual documento ou operação que não tenha sido devidamente escriturado em qualquer escrituração dos anos de 2011, 2012 ou 2013, podem agora ser regularizados, mediante a retificação da escrituração original correspondente, nos Blocos A, C, de F.
4. Registre-se que, diferentemente da EFD-ICMS/IPI, a EFD-Contribuições não limita ou recusa na escrituração de documentos e operações nos Blocos A, C, D ou F, a escrituração de documentos cuja data de emissão seja diferente (meses anteriores ou posteriores) ao que se refere a escrituração.

Da leitura, percebe-se que carente de retificação a EFD-Contribuições (novo Dacon), a Autoridade Fiscal utilizará as operações nos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins), indicado pelo contribuinte em campo próprio (Campo 07).

Além disso, até julho de 2013, era preciso observar o prazo para retificação do documento (até o término do ano calendário seguinte ao que se refere à escrituração original), e que dissesse respeito à operação geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida não passível de retificação. O impasse acerca do prazo foi saneado com a edição da IN RFB nº 1.387/2013, ao dispor de 05 anos para retificação do documento, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições (antigo Dacon), original.

Com isso, conclui-se que os créditos extemporâneos apurados de acordo com o art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, são passíveis de resarcimento em momento diverso daquele do período de apuração, atendidos os critérios cumulativos (a) de decadência; (b) que não tenha aproveitado em períodos diversos; e, (c) detenha de detém de liquidez e certeza (art. 74 da Lei nº 9.430/96 e 170 do CTN).

Nesse sentido, afastada à necessidade de retificação do Dacon e DCTF para fruição do crédito extemporâneo, a diligência indicaria a origem, natureza e essencialidade dos

créditos como, ainda, confirmaria o atendimento do prazo decadencial e do não aproveitado do crédito em outros períodos pela recorrente.

3. Reanálise das rubricas considerando a IN RFB nº 2.121/2022 e laudos apresentados pela recorrente.

Dispensando maiores discussões em torno do tema, já que apreciada pela DRJ e, ao que nos parece, pela fiscalização, os insumos à luz dos critérios postos pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, e no Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

Entendo que o caso em comento, merece nova verificação pela fiscalização com base na IN RFB nº 2.121/2022 e no Laudo Técnico dos Serviços Tomados nos Projetos de Parada da Braskem e no Parecer Técnico da FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras órgão de apoio ao Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, ao considerarmos estar-se diante de hipótese de insumos dos insumos e tendo em conta que a norma solidifica as hipóteses de apuração de crédito de Pis e Cofins prescritas no art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, como ainda vem tratar da possibilidade de apuração de insumos dos insumos, já que primordiais as etapas anteriores ou posteriores ao processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, a exemplo da operação agrícola com a produção da matéria prima necessária ao processo industrial bem como, da aquisição de bens ou serviços aplicados após a etapa da produção industrial, porquanto imposta por lei.

Consta na referida diretriz:

Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.

§ 3º Excetua-se do disposto no inciso II do caput, o pagamento de que trata o inciso I do art. 421, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 4º Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; eLei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;

XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;

XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;

VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;

IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;

X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

[omissis]

Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Pede-se, assim, que a fiscalização manifeste-se em relação à certeza e liquidez dos créditos considerando a IN RFB nº 2.121/2022 e o Laudo Técnico dos Serviços Tomados nos Projetos de Parada da Braskem e o Parecer Técnico da FIPECAFI.

Ao exposto, decido pela conversão do julgamento em diligência com retorno dos autos a Unidade de Origem para que a fiscalização apure a certeza e liquidez do crédito tributário nos seguintes termos:

- a) Faça a juntada do termo de verificação e das provas examinadas no Processo de Fiscalização nº 05.2.01.00-201600064-2 (PAF nº 10510.720810/2019-06);
- b) Indique a origem, natureza e essencialidade dos créditos extemporâneos como, ainda, confirme o atendimento do prazo decadencial e do não aproveitado do crédito em outros períodos, mesmo sem as DACON/DCTF retificadoras;
- c) Manifeste-se sobre o Laudo Técnico dos Serviços Tomados nos Projetos de Parada da Braskem e Parecer Técnico da FIPECAFI bem como, demais laudos técnicos e documentos contábeis-fiscais anexados aos autos, considerando a IN RFB nº 2.121/2022 verifique as rubricas ainda sob litígio;
- d) Finalizado o trabalho, elabore relatório fiscal conclusivo; e,
- e) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para manifestação.

Após, que retorne o processo ao CARF para julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa