Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10830.720113/2009-52

Processo nº	10830.720113/2009-52
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-014.086 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	20 de junho de 2023
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	KRATON POLYMERS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PETROQUÍMICOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008
RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SIMILITUDE FÁTICA INEXISTENTE. NÃO CONHECIMENTO.
Para que seja conhecido o recurso especial, é imprescindível a comprovação do dissenso interpretativo mediante a juntada de acórdão paradigma que, em face de situações fáticas ao menos similares, interprete a mesma norma e dê solução jurídica oposta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, que votou pelo conhecimento e manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Vinicius Guimarães, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada),

Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (suplente convocado), Erika Costa Camargo Autran e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão nº 3201-007.693, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, deu parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

I. Por maioria de votos, concedeu o aproveitamento dos créditos sobre os materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos, apenas no que foi devidamente comprovado; e

II. Por unanimidade de votos, concedeu o aproveitamento dos créditos relativos ao PIS e Cofins pagos na importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação, e utilizados em compensação ou ressarcimento, nos termos da legislação.

O colegiado a quo, assim, consignou a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço para o processo produtivo ou prestação de serviços realizados pelo contribuinte.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, as despesas com materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, quando restarem comprovadas a sua essencialidade, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser

Original

estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, bem como sua proteção e integridade, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

PIS. CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre, nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. BASE DE CÁLCULO. COMPRA DE MERCADORIA EM CONSIGNAÇÃO. AJUSTE.

O lançamento de notas fiscais referentes às mercadorias adquiridas em consignação, pode ocasionar a recomposição da base de cálculo dos bens considerados como insumos para fins de apuração dos créditos passíveis de aproveitamento no regime da não cumulatividade."

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência quanto às embalagens para transporte, alegando que:

- Não podem ser considerados insumos as embalagens de transporte, as quais não são incorporadas ao produto no processo de industrialização;
- Considera-se inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com embalagem para transporte, por absoluta falta de previsão legal

Em despacho às fls. 250 a 255, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificado, o sujeito passivo não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Original

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para o conhecimento ou não do recurso, importante recordar:

- Acórdão recorrido:
  - ✓ Ementa:

    CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.
    No âmbito do regime não cumulativo, as despesas com materiais de **embalagens utilizados no processo produtivo**, quando restarem comprovadas a sua essencialidade, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, bem como sua proteção e integridade, **são considerados insumos de produção e**, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

  - ✓ Voto:

    "[...]

    Não é necessário grande esforço hermenêutico para compreender que os elementos essencialidade ou relevância são sinônimos de gastos sem os quais o desenvolvimento da atividade empresarial ficaria prejudicada. Ainda, cristalino o entendimento de que o melhor julgamento do que seria ou não insumo é feito pelo próprio contribuinte quando apresenta sua declaração de compensação, de maneira que compete à Receita Federal efetuar a glosa apenas dos gastos que se apresentam de forma proeminente como não essenciais ao processo produtivo.

    Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade fabricação, produção ou prestação de serviço de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência

Original

com o processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Analisando o caso concreto, e tendo em mente a necessidade da empresa – transporte de produto de natureza especial (polímeros termoplásticos dotados de alta resiliência dos elastômeros – borracha termoplástica) - verifica-se que os materiais de embalagem utilizados pela recorrente são essenciais e relevante para a conservação e integridade de seus produtos, conforme bem ilustrado na impugnação e também presente no Recurso Voluntário, portanto, parte integrante do processo de produção, que inclui a embalagem dos produtos antes de sua destinação final.

Nesse passo, o meu entendimento, que esta filiado ao STJ, é de reconhecer que o**s materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos** devem integrar o conceito de insumos, de maneira que deve ser afastada a glosa das respectivas despesas que foram devidamente comprovadas, aqui observo que, em concordância com a análise fiscal, o crédito deve considerar apenas as despesas devidamente comprovadas."

- Acórdão 9303-007.845:
  - ✓ Ementa:

  COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. O direito ao crédito da Cofins sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido. No caso, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) materiais de segurança e de uso geral e (b) materiais de limpeza do Parque fabril. Ainda, não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) **embalagens que não se incorporam ao produto** e (b) transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte.

  - ✓ Voto:

  [...]

Original

> Por fim, quanto às Embalagens que não se incorporam ao produto, de acordo com o Parecer, essas embalagens para transporte não podem ser considerados insumos, conforme verifica-se da leitura dos parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:
>
> 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.
>
> 56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente6, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) **embalagens para transporte de mercadorias acabadas;** c) contratação de transportadoras.
>
> Portanto, a glosa do crédito relativo a esse valor. Pelo exposto, é de se dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

Vê-se que os arestos trataram de situações diferentes, eis que as embalagens de que tratam o acórdão recorrido são utilizadas no processo de produção e as embalagens do acórdão paradigma são referentes a produtos acabados, impossibilitando o conhecimento do recurso.

Em vista do exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Original

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Declaração de Voto

No processo nº 10830.723851/2012-57, item nº 27 da pauta de junho de 2023, acompanhei o voto da relatora no sentido de não conhecer do recurso em virtude da falta de divergência jurisprudencial. Naquele processo, a relatora entendeu que o capítulo referente às embalagens diziam respeito àquelas utilizadas no processo produtivo, enquanto no paradigma apresentado, a questão se referia a custos com embalagens de produtos acabados. Essa falta de congruência entre os arestos impossibilitou a caracterização da divergência jurisprudencial.

Ocorre que ao analisar os itens nº 28 (processo nº 10830.720113/2009-52), nº 29 (processo nº 10830.720125/2009-87) e nº 30 (processo nº 10830.720127/2009-76), da pauta de junho de 2023, idêntico ao processo do item nº 27, entendi que deveria mudar meu voto, uma vez que, na minha visão, havia divergência entre o paradigma apresentado pela Fazenda Nacional – Acórdão nº 9303-007.845 - e as decisões proferidas nos processos acima mencionados.

Como não poderia alterar meu voto no processo nº 10830.723851/2012-57, pois a Presidente já havia proclamado o resultado, resolvi fazer essa declaração de voto para explicar os motivos de minha mudança de posição dentro de uma mesma sessão de julgamento.

Nos processos nº 10830.720113/2009-52), nº 10830.720125/2009-87) e nº 10830.720127/2009-76), no meu entendimento, a discussão estava direcionada à possibilidade de creditamento das despesas com embalagens utilizadas no transporte de produtos acabados, conforme trechos do voto condutor que abaixo transcrevo:

> No relatório da fiscalização (e-fls 42**), a autoridade fiscal excluiu dos créditos** relativos a bens e serviços utilizados como insumos os valores referentes a "pallet p/ sacos", "pallet p/ caixa", "filme de polietileno" e "fita petstrap A R", **por não consistirem em material de embalagem incorporado durante o processo de industrialização**, **mas apenas para o transporte do produto acabado.**

Original

> (...)
>
> No caso concreto, constata-se que o colegiado *a quo* sustentou a glosa de despesas com material de embalagem, pois, segundo seu entendimento, construído a partir da interpretação das IN´s nº 247/2002 e 404/2004, as embalagens para transporte não dão direito a créditos no regime não-cumulativo**: a decisão recorrida adota a distinção entre embalagens de transporte e embalagens de representação**.
>
> (...)
>
> Nesse passo, o meu entendimento, que esta filiado ao STJ, é de reconhecer que o**s materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos** devem integrar o conceito de insumos, de maneira que deve ser afastada a glosa das respectivas despesas que foram devidamente comprovadas, aqui observo que, em concordância com a análise fiscal, o crédito deve considerar apenas as despesas devidamente comprovadas.
>
> Diante dessas premissas, voto por reverter a glosa de crédito sobre os materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos, apenas no que foi devidamente comprovado.

No paradigma utilizado como representante da divergência – Acórdão nº 9303-007845 – a questão controvertida, ao meu sentir, é a mesma, qual seja: possibilidade de creditamento das despesas com embalagens utilizadas no transporte de produtos acabados.

> Por fim, quanto às Embalagens que não se incorporam ao produto, de acordo com o Parecer, essas embalagens para transporte não podem ser considerados insumos, conforme verifica-se da leitura dos parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:
>
> *55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra* ***somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.***
>
> ***56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente6 , como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.***
>
> Portanto, a glosa do crédito relativo a esse valor. Pelo exposto, é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

Como se pode notar, a *ratio* utilizada pelo acórdão paradigma se baseou nos itens 55 e 56 do Parecer Normativo SRF nº 05/2018, o qual trata como exemplo as embalagens de produtos acabados.

Diante do quadro que encontrei, não poderia manter o voto proferido no processo nº 10830.723851/2012-57, no qual não conheci do recurso. Pois, na minha modesta visão, a divergência restou comprovada.

Original

(Assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Original