



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.722299/2012-80
ACÓRDÃO	9303-016.086 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	KRATON POLYMERS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PETROQUÍMICOS LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIFERENÇAS FÁTICAS. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças fáticas substanciais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-007.684**, de 26/01/2021 (fls. 327 a 352)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, por maioria de votos

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** (fls. 3 a 13) lavrados contra o Contribuinte, para exigência de **Contribuição para o PIS/Pasep** e **COFINS**, Multa de Ofício (percentual de 75%) e juros de mora, tendo por fundamento a insuficiência de recolhimento dos tributos, constatada na apuração dos créditos informados nos processos nº 10830.720.111/2009-63 (PIS) e nº 10830-720.125/2009-87 (COFINS), abrangendo o 4º trimestre de 2007.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (**TVF**) de fls. 14 a 19, a Fiscalização verificou a apuração dos créditos de PIS e COFINS objetos de Pedidos de Ressarcimento e Declaração de Compensação, detectando irregularidades, que foram objeto de ajuste e glosas, nos seguintes termos: (a) o contribuinte considerou valores que compõem a base de cálculo dos créditos relativos a "Bens Utilizados como Insumos" nas Notas Fiscais referentes ao CFOP 1917 (venda no Estado) e 2917 (venda fora do Estado), denominados como "Entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial", sendo que o correto seria a utilização das Notas Fiscais CFOP 1111 (compra no Estado) e 2111 (compra fora do Estado) - "Compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial"; (b) foram excluídos da base de cálculo dos créditos relativos a "Bens Utilizados como Insumos" valores do item "**Embalagem**", materiais que não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados (**embalagens para transporte**), e não podem gerar direito a creditamento, sendo eles: "pallet para sacos", "pallet para caixa", "filme de polietileno" e "fita *petstrap* AR"; e (c) na apuração dos créditos não foram consideradas as utilizações dos créditos a descontar de PIS – Importação (Alíquota de 1,65%) e COFINS – Importação (Alíquota de 7,6%), vinculados a receita de exportação, que foram vinculados a receita no mercado interno.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 169 a 203, na qual argumentou, em síntese, que: (a) há vícios formais do ato administrativo que ensejariam a nulidade do despacho decisório; (b) é incabível a multa, com relação à alegação de que teriam sido erroneamente declarados créditos decorrentes de receitas do mercado interno e externo, além de que tal erro de declaração (CFOP equivocados) não traz qualquer prejuízo ao erário e não seria motivo de glosas dos créditos; (c) o produto “**Embalagem**” mencionado no Despacho Decisório, é utilizado na própria linha de produção do contribuinte, sem o que não há sequer o produto acabado da empresa, eis que já na linha de produção **são usadas embalagens para transportar o produto**, não no sentido *stricto sensu*, mas dentro da própria fábrica para que passe por todas etapas de produção, e então exista o produto acabado, comercializado pela empresa Kraton; (d) o produto é comercializado em três tipos de embalagem: **sacos de papel paletizados** em unidades de 1000 ou 1100 kg (50 a 55 sacos por *pallet*), **big-bags** de 875 kg ou 908 kg, e **caixas de papelão** de 544 kg ou 600 kg; os *pallets*, filmes de polietileno, e as fitas de arqueamento agregados aos sacos, big-bags, e caixas de papelão são insumos estruturais do seu processo produtivo, sem os quais não lhe seria possível acondicionar, escoar, armazenar, manusear ou transportar o seu produto em condições eficientes e seguras, dada a sua especial natureza (polímeros termoplásticos dotados de alta resiliência dos elastômeros – borracha termoplástica); (e) todos os insumos utilizados no acondicionamento da borracha termoplástica foram desenvolvidos, seja no que diz respeito às suas dimensões ou suas características construtivas, com base em informações de outras plantas do grupo Kraton Polymers, buscando sempre as melhores práticas em manufatura, com ênfase especial na segurança durante seu processamento, comercialização e manuseio, e (f) não cabe multa e juros, tendo em vista a ausência de dolo, culpa ou ilegalidade.

Os autos então, vieram à **DRJ no Rio de Janeiro/RJ**, que apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 12-111.089**, de 16/10/2019 (fls. 218 a 243), entendeu **pela improcedência** da Impugnação, mantendo o crédito tributário lançado, sob os seguintes fundamentos: (a) no caso de **embalagens**, “*pallet para sacos*”, “*pallet para caixa*”, “filme de polietileno” e “fita *petstrap A R*”, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, o creditamento retroage no processo produtivo dos insumos necessários (essencialidade) à confecção do bem-insumo utilizado na produção ou na prestação finais (verticalização econômica); e (b) muito embora o Contribuinte procure demonstrar a elevada importância das embalagens para a sua cadeia produtiva, os dados e documentos trazidos na peça de defesa não conseguiram reverter a situação concreta de que as “embalagens” **não compõem o processo produtivo** de seu produto.

Cientificado da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** (fls. 275 a 322), no qual em suma, requer a nulidade da decisão e reafirma o seu inconformismo com a decisão da DRJ, replicando, os argumentos de sua Impugnação.

O recurso foi, então, submetido à apreciação da Turma julgadora, tendo sido prolatado o **Acórdão nº 3201-007.684**, de 26/01/2021, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da

Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, sob os seguintes fundamentos: (a) não há nulidade no Despacho Decisório; e (b) no mérito, cabe parcial provimento, para permitir o aproveitamento de crédito sobre os **materiais de embalagem** utilizados na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos, **apenas no que foi devidamente comprovado**; e sobre importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação, e utilizados em compensação ou ressarcimento, nos termos da legislação.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº **3201-007.684**, de 26/01/2021, a **Fazenda Nacional** interpôs **Recurso Especial** (fls. 354 a 362), apontando divergência jurisprudencial com relação à seguinte matéria: Direito a crédito sobre os valores referentes a **embalagens para transporte**. Para comprovar a divergência, indica como paradigma o Acórdão nº 9303-007.845.

No exame monocrático de admissibilidade, detecta-se que no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora reconheceu o direito ao crédito sobre os valores oriundos da aquisição de embalagens para transporte – “**materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos**”, enquanto que no Acórdão **paradigma** (nº 9303-007.845), em situação semelhante (embalagens que também não se incorporam ao produto final, mas servem apenas para preservá-lo no seu transporte - **caixas de papelão**), entendeu-se por manter a glosa.

Assim, entendeu-se caracterizada a divergência, e, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara, de 13/05/2021, às fls. 376 a 380, o Presidente da **2ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento do CARF, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificado do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional (fl. 408 a 411), o Contribuinte **NÃO** apresentou **contrarrazões**.

Em 18/03/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional **é tempestivo**, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **2ª Câmara / 3ª Seção** do CARF, de

13/05/2021, às fls. 376 a 380, exarado pelo Presidente da **2ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

No entanto, entendo pertinente analisar mais detidamente o tema, considerando o que restou decidido quando da análise desta mesma matéria em outro processo do mesmo Contribuinte (no processo nº 10830.723851/2012-57, que resultou no **Acórdão nº 9303-014.085, de 20/06/2023** - PA: 01/10/2009 a 31/12/2009), no qual esta Turma, por unanimidade de votos, não conheceu do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por não haver sido comprovada divergência jurisprudencial sobre “Direito a crédito sobre os valores referentes a **embalagens para transporte**”, tendo sido invocado idêntico paradigma: o Acórdão nº 9303-007.845, de 22/02/2019, e sendo o recorrido daquele caso (Acórdão nº 3201-007.683) julgado pela mesma Turma Ordinária e na mesma data do acórdão recorrido apreciado no presente processo (Acórdão nº 3201-007.684).

Em nome da segurança jurídica, reproduzo, a seguir, as razões expostas naquele processo, sob relatoria da *Conselheira Tatiana Midori Migiyama*, em sessão na qual este relator também estava presente, tendo acompanhado a relatora, a exemplo dos demais membros do colegiado.

Confira-se a ementa do Acórdão recorrido (seja no presente processo, seja naquele analisado no bojo do processo nº 10830.723851/2012-57):

“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.” (*grifo nosso*)

Atente-se ainda para excertos do voto, idênticos em ambos os processos:

“(…) 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 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 está filiado ao STJ, **é de reconhecer que os 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.” (*grifo nosso*)

De outro lado, observa-se que, o Acórdão nº 9303-007.845, de 22/02/2019 (paradigma invocado aqui e acolá), apresenta a seguinte 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.” (*grifo nosso*)

Adicione-se excerto do voto condutor de tal paradigma:

(...) Por fim, quanto às **Embalagens que não se incorporam ao produto**, de acordo com o Parecer, essas embalagens para transporte não podem ser consideradas 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**”. (*grifo nosso*)

Como se percebe, os acórdãos comparados (recorrido e paradigma) trataram de situações fáticas diferentes, eis que para as embalagens analisadas no Acórdão recorrido a Turma julgadora revelou que são utilizadas no processo de produção do produto, enquanto as embalagens do Acórdão paradigma (caixa de papelão - embalagens que não se incorporam ao produto) são para aplicação referente a produtos acabados, impossibilitando assim, o conhecimento do recurso interposto.

Portanto, cabe o **não conhecimento** do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **não conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan