



<b>Processo nº</b>	10830.904526/2012-93
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-007.833 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	16 de dezembro de 2019
<b>Recorrente</b>	KRATON POLYMERS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PETROQUIMICOS LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE**

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

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

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso, e na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para reconhecer o direito ao ressarcimento e ao creditamento dos custos com embalagem, nos termos do voto do relator. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10830.900983/2013-90, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2019, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 3302-007.818, de 16 de dezembro de 2019, que lhe serve de paradigma.

Por retratar com fidelidade os fatos até então ocorridos no presente processo, adota-se e remete-se ao Relatório elaborado pela DRJ quanto da análise do processo.

Em síntese, trata-se de Pedido de Ressarcimento/Compensação com fundamento em crédito de contribuição para o PIS não cumulativo relativo a operações de exportação no período em questão, mediante PER/DOMP com demonstrativo de crédito.

No exame que a unidade de jurisdição procedeu, foram constatadas irregularidades na apuração da contribuição, os quais foram objeto de ajustes e glosas.

Diante do apurado, a unidade jurisdicionante proferiu Despacho Decisório, no qual, a partir do crédito reconhecido no PER/DOMP com demonstrativo de crédito e a(s) compensação(ções) declarada(s) foi(ram) homologada(s) até o limite do crédito reconhecido.

Cientificada dessa decisão por via postal, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em que deduz suas razões de defesa, requerendo o cancelamento do despacho decisório e das penalidades nele consignadas.

Como decorrência da apreciação do processo pela unidade de julgamento de primeira instância foram lavradas as seguintes ementas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

[...]

NULIDADE - NÃO OCORRÊNCIA

Não procede argüição de nulidade quando consta no despacho decisório e documentos que o fundamentam a clara descrição dos fatos e não se verifica a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

[...]

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA - COBRANÇA

Não compete à DRJ a análise de questões relativas à cobrança de valores informados em PER/DOMP.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO [...]**

[...]

**BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM**

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com material de embalagem que não se enquadre no conceito de insumo definido na legislação.

**COMPRA DE MERCADORIA EM CONSIGNAÇÃO. AJUSTE.**

Em face de erro no lançamento das notas fiscais referentes às mercadorias adquiridas em consignação, correta 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.

**COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS SOBRE IMPORTAÇÃO VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A possibilidade de compensação, ou de resarcimento em dinheiro, dos créditos de Pis apurados em decorrência de operações de importação restringe-se aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não se estendendo aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário no qual aduz os seguintes tópicos.

Em sede de preliminar, alega: a decisão é nula por não haver apreciado matéria alegada em sede de defesa administrativa quanto aos insumos para linha de produção da empresa recorrente; houve contradição no despacho decisório que não teria declarado a impossibilidade de obtenção de créditos decorrentes de PIS e de COFINS vinculados a receita de exportação, mas em seguida apontou a possibilidade de tais créditos com o advento da Lei 11.116/2005; a inadmissibilidade da presunção simples sem fundamentação em provas; a não observação de princípios de direito administrativo pela auditoria fiscal;

No mérito tece as seguintes alegações: eventual víncio no preenchimento da DCOMP / DACON não passaria de um erro formal e poderia ser superado; a irregularidade da glosa operada com relação às receitas de mercado externo / interno; descreve o processo industrial por ela realizado, salientando a importância das embalagens; da não utilização de créditos atinentes a insumos; da irregularidade da glosa operação com relação às notas fiscais; o princípio do não confisco no direito constitucional tributário; e ausência de dolo, culpa ou ilegalidade. )

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro **Gilson Macedo Rosenburg Filho**, Relator

## **Das razões recursais**

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão nº 3302-007.818, de 16 de dezembro de 2019, paradigma desta decisão.

### **1. Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo.

A invocação da inconstitucionalidade das normas jurídicas aplicadas pela Administração, por alegada violação ao princípio do não confisco no direito constitucional tributário (item IV.VIII do RV) não pode ser conhecido por força da Súmula CARF n. 02, de observância obrigatória por este Colegiado.

### **2. Preliminares**

#### **2.1. Preliminar de nulidade de decisão sob alegação de não haver apreciado matéria suscitada em sede de defesa administrativa quanto aos insumos para linha de produção da empresa recorrente (item III.I do RV),**

A Recorrente afirma que o acórdão atacado é nulo em razão de não haver apreciado matéria suscitada em defesa administrativa quanto aos insumos para a linha de produção.

Todavia, analisando-se o processo é possível constatar que houve apreciação, mas que a conclusão adotada pela Administração Pública em relação aos insumos é no sentido de que os materiais de embalagem tratados no processo NÃO se subsumem ao conceito de insumos por se tratar de embalagem de transporte e não de apresentação, conforme a interpretação até então vigente.

Conclui-se que a matéria foi enfrentada, embora o resultado tenha sido contrário ao contribuinte.

#### **2.2. Preliminar de nulidade de decisão sob alegação de que houve contradição no despacho decisório que não teria declarado a impossibilidade de obtenção de créditos decorrentes de PIS e de COFINS vinculados a receita de exportação, mas em seguida apontou a possibilidade de obtenção de tais créditos com o advento da Lei 11.116/2005 (item III.II do RV),**

Este tópico recursal é o mesmo apresentado quando da Manifestação de Inconformidade, não cabendo ao CARF apreciar eventuais vícios no despacho decisório mas tão somente analisar os aspectos do Acórdão proferido pela DRJ.

Assim, por tratar de alegada contradição existente na Manifestação de Inconformidade, é de se afastar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

**2.3. Preliminar de nulidade de decisão sob alegação de que houve presunção simples sem fundamentação em provas (item III.III do RV),**

A Recorrente alega que houve uma simples presunção de que os produtos cujos créditos foram glosados prestam-se ao transporte do produto acabado e não como embalagens de transporte.

Todavia, como bem salientado na decisão atacada, não houve a simples presunção alegada, pois ocorreu fiscalização no local e motivação da glosa.

Com efeito, da leitura do relatório de informação fiscal e do despacho decisório não se confirma a inferência defendida pela contribuinte de que a autoridade fiscal teria efetuado a glosa do material de embalagem por ter presumido que tais bens, por serem fornecidos por empresas que tem por objeto social a confecção de embalagens para transporte seriam obrigatoriamente utilizados apenas no transporte de mercadoria stricto sensu, e isso sem se manifestar sobre seu processo industrial.

Na verdade, consta do mencionado relatório que a autoridade fiscal, além de analisar os vários documentos apresentados, adotou vários procedimentos, inclusive visitou o estabelecimento, razão pela qual não se pode afirmar que lançou mão de mera presunção simples, desprovida de provas.

Por outro lado, concretamente, a autoridade fiscal, explicitou a motivação para a glosa, e apontou os itens que entendeu não serem passíveis de gerar créditos no regime de não-cumulatividade. Em face dessa decisão, está garantido o direito de defesa da contribuinte, mediante interposição de manifestação de inconformidade, acompanhada das provas em sentido contrário que possua. (e-fls. 79)

Ademais, como bem salientado na decisão atacada, trata-se de pleito por meio da qual a Contribuinte requer créditos sobre algo que alega ser insumo que se subsume às hipóteses legais, razão suficiente para que recaia sobre ela o ônus de demonstrar os fatos que comprovam o seu direito.

Nesse ponto, lembre-se que a entrega da declaração de compensação – instrumento que a partir da edição da MP nº 66, de 2002, passou a integrar a própria essência do instituto da compensação –, não prescinde da necessidade de que o credor da Fazenda Pública possa comprovar a liquidez e certeza do direito de crédito, nos termos do art. 170, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN). Portanto, ao contrário do que defende, a interessada, em sede de procedimento de compensação, o ônus de comprovação do direito de crédito aproveitado recai sobre o contribuinte. (e-fls. 79)

Desta forma, admite-se que não houve a simples presunção alegada pela Recorrente, razão pela qual é de se afastar a preliminar.

## **2.4. Preliminar de nulidade da decisão sob alegação de não observância de princípios de direito administrativo pela auditoria fiscal (item III.IV do RV).**

A Recorrente sustenta que a atuação estatal foi ilegal e inconstitucional, por macular os princípios que norteiam a atuação da administração pública, especialmente o despacho decisório, concluindo:

“Desta forma, todos os atos administrativos praticados pelo FISCO estão eivados de vício, devendo ser anulados pela não observância dos Princípios e Garantias Fundamentais do contribuinte.”

Esta preliminar também deve ser afastada, primeiro por se relacionar ao Despacho Decisório, sendo que o Recurso Voluntário deve atacar o acórdão proferido pela DRJ, segundo porque da narrativa não foi possível identificar uma mácula específica que possa ser analisada e terceiro porque como já mencionado no capítulo da admissibilidade, este Colegiado não pode analisar as normas jurídicas sob a ótica da inconstitucionalidade, eis que não possui esta competência.

### **3. Mérito**

#### **3.1. Alegação de irregularidade da glosa operada com relação às receitas de mercado externo / interno (item IV.III do RV) e Alegação de que eventual vício no preenchimento da DCOMP / DACON não passaria de um erro formal e poderia ser superado (item IV.II do RV).**

A Recorrente sustenta que houve irregularidade na glosa com relação às receitas de mercado externo e interno.

Em relação aos créditos da contribuição para o PIS/PASEP a fiscalização desconsiderou a utilização dos créditos a descontar de PIS/PASEP importação, vinculando-os a receita no mercado interno, conforme Relatório de Informação Fiscal de e-fls. 64.

Relativo a apuração dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP, não foram consideradas as utilizações dos créditos a descontar de PIS/PASEP importação – alíquota de 1,65%, vinculados a receita de exportação, sendo assim, os mesmos foram vinculados a receita no mercado interno.

(...)

Esclarecendo a desvinculação, é válido observar que o §1º do art. 5º da Lei n. 10637/2002, e o §1º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003, que tratam da forma diferenciada de utilização de créditos vinculados a receitas de exportação, não mencionam os créditos apurados conforme o art. 15 da Lei n. 10.865/2004, em decorrência de importações sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP- importação e da Cofins-Importação. Ou seja, a similaridade entre a utilização dos créditos apurados conforme o art. 3º das leis n. 10.637, de 2002, e a n. 10833 de 2003, e o art. 15 da lei n. n. 10.865 de 2004 não se verifica na hipótese em que tais créditos estejam vinculados a receitas de exportação. Apenas com a edição da Lei n. n. 11.116 de 2005 os créditos apurados em razão

do art 15 da lei 10.865 de 2004 e vinculados a receitas de exportação, tornaram-se passíveis de compensação ou resarcimento segundo as regras do art. 16 da Lei n. 11.116, de 2005.”

Já em sua Manifestação de Inconformidade (e-fls. 05) a Recorrente apontou que teria havido uma contradição no próprio despacho, uma vez que a própria fiscalização teria afirmado que com a edição da Lei n. 11.116/2005 seria possível que os créditos de importados e vinculados a receitas de exportação são passíveis de compensação, salientando que os créditos objeto do referido despacho são posteriores a 2005, razão pela qual entende que os deveriam ser válidos.

A questão foi assim decidida pela DRJ:

**PIS SOBRE IMPORTAÇÃO VINCULADA À RECEITA DE EXPORTAÇÃO**

Sobre a “glosa” da utilização dos créditos de “PIS Importação” vinculados à receita de exportação, cabe esclarecer que não houve glosa sobre a apuração da quantidade de créditos de PIS Importação a que a contribuinte tem direito e sim sobre a utilização que a contribuinte fez desses créditos.

Nesse aspecto, quanto à utilização com vistas a resarcimento dos créditos da importação vinculados à receita de exportação, faz-se necessário esclarecer inicialmente que a regra geral da sistemática de apuração do PIS e da COFINS no regime da não cumulatividade, conforme o artigo 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dá ao contribuinte a possibilidade de descontar, dos valores devidos da contribuição, créditos relativos a essa mesma contribuição paga em operações anteriores. Importante notar que o § 3º desse mencionado artigo restringe o direito ao cálculo dos créditos apenas sobre os insumos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, conforme se acompanha na transcrição:

(...)

Já o artigo 5º da Lei nº 10.637 de 2002 e o artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003, abriram a possibilidade para o contribuinte que tivesse receitas de exportação de utilizar os créditos calculados conforme o artigo 3º dessas leis para compensação com outros tributos ou, ainda, em caso de saldo remanescente, de pedir o resarcimento em dinheiro, como se pode observar do artigo transcrito:

(...)

Note-se que, até aqui, só há que se falar em créditos decorrentes de compras no mercado interno. Apenas com a edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que previu a Cofins-Importação e o PIS-Importação, é que houve previsão também para desconto dessa contribuição paga na importação de bens e serviços dentro da sistemática da não cumulatividade, nos termos dos artigos 2º e 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, conforme artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, abaixo transcrito:

(...)

Repare-se, todavia, que a Lei nº 10.865, de 2004, não alterou o parágrafo 1º do artigo 5º da Lei nº 10.637 de 2002 e o parágrafo 1º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003 e, assim sendo, a possibilidade de utilização de créditos para compensação com outros tributos ou para resarcimento em dinheiro ficou

restrita aos créditos calculados sobre as aquisições no mercado interno, quando vinculados a receitas de exportação.

Assim, não estendia a possibilidade de compensação ou ressarcimento dos créditos apurados nos termos do artigo 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, também aos créditos de PIS-Importação e Cofins-Importação apurados nos termos do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, por pura falta de previsão legal.

Em relação ao crédito referente à COFINS-Importação e ao PIS-Importação, cabe esclarecer, ainda, que a Medida Provisória nº 206, de 6 de agosto de 2004 (publicada no DOU de 09 de agosto de 2004), convertida na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, tratou os créditos vinculados às operações de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, nos seguintes termos:

(...)

Esclarece-se ainda que o art. 17, acima transscrito, correspondia ao art. 1º da Medida Provisória nº 206, de 2004, e, de acordo com o art. 17, III, desse mesmo diploma legal, entrou em vigor e produziu efeitos a partir da data de sua publicação, isto é, 09 de agosto de 2004.

Posteriormente a Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, publicada no DOU de 19.05.2005, tratou da utilização destes créditos nos seguintes termos:

(...)

Nesse sentido, o conjunto normativo então apresentado autoriza o ressarcimento e a compensação de créditos da não cumulatividade das contribuições vinculados a receitas de exportação tanto no caso de aquisições no mercado interno, por força do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, quanto no caso das importações, por força do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, combinado com o inciso I do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o inciso I do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Isso porque o inciso I do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso I do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, expressamente enunciam que as contribuições não incidirão em operações de exportação para o exterior, o que, inclusive, se mostra bastante acertado, visto que as imunidades são hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas.

Assim, por fim, entendo que a autorização para ressarcimento e compensação prevista na Lei nº 11.116, de 2005, alcança os créditos apurados sobre importações vinculadas a receitas de exportação por força do art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004, que contempla a hipótese de não incidência das contribuições, na qual se encaixa a exportação para o exterior, por expressa previsão legal.

Entretanto, a Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, em seu artigo 27, tratou as receitas resultantes das operações de exportação (tratadas no *inciso I*) de modo diferente das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (tratadas no *inciso II*):

(...)

Então, pela leitura da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, de acordo com o § 3º do artigo 27, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a COFINS Importação, apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, poderão ser objeto de ressarcimento se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero

ou não-incidência (inciso II), excluindo-se as receitas resultantes das operações de exportação (inciso I).

No caso dos autos, como visto, os valores de PIS pago sobre importações vinculados a operações de exportações compunham o saldo de crédito que a contribuinte utilizou para resarcimento/compensação. Como visto, conforme a Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, tais créditos não são passíveis de resarcimento ou de compensação, mas apenas de desconto da contribuição apurada nos termos dos artigos 2º e 3º das Leis nº 10.637 de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Portanto, a glosa efetuada pela autoridade fiscal deve ser mantida.

Todavia, adoto entendimento diverso para admitir que os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, 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 resarcimento ao final do trimestre, o que faço com arrimo no voto proferido pelo Ilustríssimo Conselheiro Vinícius Guimarães no processo 16366.000702/2009, que gerou o Acórdão n.º 3003-000.462 proferido em 15 de agosto de 2019, cujo fragmento do voto condutor segue abaixo transscrito.

“O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento desta Turma.

O presente litígio restringe-se à análise da possibilidade de resarcimento do PIS/PASEP e COFINS apurados na importação (PIS/COFINS-Importação) vinculados a vendas efetuadas para o exterior. Há, também, a questão de saber se os referidos créditos poderiam ser atualizados pela taxa SELIC.

No entender da fiscalização e do colegiado de primeira instância, os créditos de PIS/COFINS-Importação vinculados à exportação não são passíveis de resarcimento, uma vez que não haveria previsão legal para tanto.

A recorrente, como visto, refuta o entendimento firmado no despacho decisório e confirmado pela decisão recorrida, assinalando que, na exportação, tanto os créditos de insumos adquiridos no mercado interno como aqueles adquiridos no mercado externo são passíveis de resarcimento, invocando, para tanto, o art. 5º, inc. I da Lei nº 10.637/02 (PIS) e o art. 6º, inc. I da Lei nº 10.833/03 (COFINS).

No tocante à possibilidade de creditamento do PIS/COFINS-Importação, importa, antes de tudo, procedermos a uma concisa análise do arcabouço normativo que tem regulado a matéria nos últimos anos.

A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu a contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, assim dispõe em seu art. 15:

"Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1 desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(...)

§1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lo nos meses subsequentes.

3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IN vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição." (destaques nossos)

Como se vê, o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 introduziu a possibilidade de utilização dos valores efetivamente pagos a título de PIS/COFINS-Importação mediante **desconto** do valor daquelas contribuições sociais apuradas nas operações do mercado interno, em situação análoga àquela prevista nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Analisando a legislação, o colegiado *a quo* entendeu que não há supedâneo legal para a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS-Importação vinculados a vendas ao exterior. Segundo o aresto recorrido, o art. 5º, inc. I da Lei nº 10.637/02 (PIS) e o art. 6º, inc. I da Lei nº 10.833/03 (COFINS), apenas autorizam, no contexto das receitas de exportação, o creditamento dos insumos adquiridos no **mercado interno**, não tendo tal restrição sido alterada com o advento do art. 15 da Lei nº 10.865/2004.

De fato, o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 não estendeu o creditamento (desconto na apuração das contribuições) de PIS/COFINS-Importação aos casos de vendas para o exterior, limitando-se a atrelar o creditamento aos casos de apuração dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Não obstante, com o advento da norma inscrita no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, com vigência a partir de 09.08.2004, foi introduzida a possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e COFINS nas vendas efetuadas com **suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência**. Por sua vez, o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, permitiu a utilização daqueles créditos em procedimentos de compensação ou pedidos de resarcimento. Eis os dispositivos citados:

*Lei nº 11.033/2004*

*"Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações." (grifei)*

*Lei nº 11.116/2005*

*"Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de*

*abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

*I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*

*II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei." (destaquei).*

Da leitura dos dispositivos transcritos, depreende-se que o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 estendeu a possibilidade de **compensação e ressarcimento** dos créditos mantidos, pelo vendedor, relativos aos valores pagos a título de PIS/COFINS - inclusive decorrentes de importação (art. 15 da Lei nº 10.865/2004) - vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (art. 17 da Lei nº 11.033/2004).

Resta saber se tal possibilidade de ressarcimento/compensação alcançaria, também, os créditos de PIS/COFINS-Importação decorrentes da aquisição de insumos empregados em **receitas de exportação**.

As vendas ao exterior, como se sabe, são caracterizadas como vendas imunes, tendo a própria Constituição Federal, em seu art. 149, §2º, inciso I, excluído, do poder de tributar da União, a possibilidade de instituição de contribuições sociais sobre as receitas de exportação:

*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

(...)

*§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

*I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) [sem grifo no original]*

Tal norma constitucional foi reproduzida pelo art. 5º da Lei nº 10.637/2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que determinam a **não incidência**, respectivamente, do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de exportação:

*Lei nº 10.833/2003*

*Art. 6º A COFINS **não incidirá** sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*Lei nº. 10.637/2002*

*Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep **não incidirá** sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

Da simples leitura do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal e dos dispositivos acima transcritos, depreende-se, claramente, que a imunidade das receitas de exportação são entendidas, pelos legisladores constitucional e legal, como caso de não-incidência, tendo a Constituição e as leis citadas disposto, de forma literal, que o PIS e a COFINS **não incidem** sobre as receitas de exportação. Tal entendimento, vale dizer, não destoa da doutrina clássica que cuida das categorias de imunidade e não-incidência.

Nesse contexto, lembre-se o ensinamento de Ruy Barbosa Nogueira, o qual enuncia a incidência como a ocorrência do fato gerador.<sup>1</sup> A não-incidência, por sua vez, seria o inverso da incidência, isto é, “*o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência*”.<sup>2</sup> Para ele, a isenção representaria a dispensa de tributo devido, por disposição de lei, e a imunidade constituiria uma forma de **não-incidência constitucionalmente estabelecida**, suprimindo-se a competência impositiva para tributação de determinadas pessoas e fatos.<sup>3</sup> Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, a isenção estaria inscrita no campo da incidência, restringindo o campo desta. A imunidade, por outro lado, como limitação constitucional do poder de tributar, representaria uma barreira para o alargamento indefinido do campo de incidência:

*“Por sua vez, o campo da incidência poderá ser ampliado pelo legislador ordinário competente, de modo a abranger mais fatos do campo da não-incidência. Mas este nunca poderá transpor a barreira da imunidade, porque o legislador ordinário não tem competência para imunizar; ao contrário, lhe é proibido invadir o campo da imunidade porque este é reservado ao poder constituinte; a imunidade é categoria constitucional, é precisamente limitação de competência, mais genericamente, é exclusão do próprio poder de tributar”.*<sup>4</sup>

Sacha Calmon, por sua vez, diverge de Barbosa Nogueira ao assinalar que a isenção não é dispensa de tributo devido e sim hipótese de não-incidência legalmente qualificada, representando fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária.<sup>5</sup> A imunidade é definida por Sacha Calmon como **não-incidência constitucionalmente qualificada**<sup>6</sup> – aqui há concordância com a posição de Ruy Barbosa Nogueira.

Sublinhe-se, por fim, que a própria Receita Federal do Brasil (RFB) compartilha o entendimento acima esposado. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, a Solução de Consulta nº. 70 - COSIT, de 14 de junho de 2018, cuja ementa segue transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO.**

**OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.**

*Os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e 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 resarcimento ao final do trimestre.*

*Dispositivos Legais: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC nº 33, de 2001; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, e art. 5º, caput e §§ 1º e 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

*Os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Cofins, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.*

*Dispositivos Legais: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC nº 33, de 2001; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, e art. 6º, caput e §§ 1º e 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.*

Diante do exposto, entendo que é aplicável às operações de exportação a disciplina do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, de modo que os créditos relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

No tocante à atualização, pela SELIC, dos referidos créditos, entendo correta a decisão de piso, cujos fundamentos transcritos abaixo adoto como razões de decidir:

A interessada reclamou da necessidade da incidência da taxa Selic sobre eventuais valores a serem a ela ressarcidos. Quanto a isso, também, entende-se que não assiste razão à interessada.

Conforme relatado, trata-se o pleito em tela de ressarcimento de crédito da COFINS com incidência não cumulativa, que ao final do 3º trimestre de 2008 não foi utilizado na dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, nos termos do art. 6º, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, abaixo transcrito:

*“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:”*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação. (Grifou-se)

Não obstante o artigo 66 da Lei nº 8.383, de 1991, e a Lei nº 9.250, de 1995, no caput e no § 4º do artigo 39, autorizarem a compensação ou a restituição, corrigida monetariamente com base na variação da Ufpr ou a incidência de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, de pagamentos indevidos ou a maior de tributos, ressalte-se que não trazem a mesma determinação com relação ao ressarcimento de créditos.

É que ressarcimento e restituição não se confundem. Embora, no que tange a possibilidade de utilização destes créditos na compensação, não se diferenciem, ressarcimento e restituição são institutos distintos, porquanto o primeiro é decorrente do confronto débito e crédito, resultando em saldo credor, ao passo que a restituição, ou repetição de indébito, é a devolução ao contribuinte que tenha suportado ônus do tributo ou contribuição pagos indevidamente ou em valor maior que o devido, ou seja, de receita tributária que ingressou indevidamente nos cofres públicos.

No caso da restituição/repetição de indébito, a devolução das importâncias assenta-se na preexistência de pagamento indevido, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o enriquecimento ilícito. A propósito cabe lembrar que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 165, ao tratar de pagamento indevido, assim dispôs:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.

Não se identifica nenhuma das circunstâncias acima relativamente ao caso em tela, já que no caso de ressarcimento de créditos da não-cumulatividade, o tributo “cobrado” (usando-se a mesma terminologia do inciso II do § 3º do art. 153 da CF/88) da interessada era devido, isto é, foi licitamente “cobrado” pela União no exercício de sua competência para instituir e exigir o tributo. Portanto, não se configura indébito tributário

*A devolução das quantias decorre única e exclusivamente da operacionalização do princípio da não-cumulatividade do imposto a que se refere o inciso II do § 3º, do artigo 153 da Constituição Federal e o art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Esse princípio confere ao contribuinte o direito de crédito do imposto relativo a produtos entrados em seu estabelecimento, para ser compensado com o que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período de apuração.*

*Em resumo, no resarcimento de crédito da COFINS não cumulativa, para fins de utilização na compensação de débitos fiscais, a empresa, ao incorrer em custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, mediante operações tributadas, “paga” (terminologia do art. 49 do CTN) o imposto exatamente como determina a lei. O que existe posteriormente é a devolução, mediante requerimento, depois de encerrado o trimestre de apuração, do saldo credor escritural da COFINS que o contribuinte não pôde compensar com a COFINS a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno. Não há pagamento indevido, na forma em que prescrito no art. 165 do CTN.*

*Coaduna-se com o exposto a determinação contida no artigo 13, da Lei nº 10.833/2003, ao assim determinar:*

*“O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.”.*

*Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004 é taxativa ao dizer, no § 5º do artigo 51, que:*

*“Não incidirão juros compensatórios no resarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos”.*

*A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF/CARF) já consolidou o entendimento sobre a matéria, expresso, dentre outros, pelo Acórdão nº 9303001.723, cuja ementa, transcreve-se a seguir:*

**“RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS e COFINS NÃO CUMULATIVOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.**

*Ressarcimento de crédito tem natureza jurídica distinta da de restituição de indébito, e, por conseguinte, a ele não se aplica a atualização monetária taxa Selic autorizada legalmente, apenas para as hipóteses de constituição de crédito ou repetição de indébito.”.*

*Como se vê, não há amparo legal para a pretensão da defendente em caracterizar a não compensação integral dos créditos com os débitos no período de apuração da COFINS como pagamento a maior que o devido. Referido saldo, decorrente do excesso de créditos em relação aos débitos, nada mais é do que o resultado da aplicação do princípio da não-cumulatividade, o que não permite confundir a sua natureza de crédito escritural com pagamento indevido.(grifei)*

Além dos argumentos transcritos, há que se lembrar que o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, acima transcrito, prevê, em seu art. inciso II, que ao pedido de resarcimento atinente ao saldo credor do PIS/COFINS, inclusive no caso do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, deve ser observada a legislação específica aplicável à matéria.

Tal legislação específica, aplicável ao ressarcimento, compreende, além das normas gerais enunciadas nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, aquelas outras trazidas nos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833/2003, os quais estabelecem a não incidência da correção monetária ou dos juros no ressarcimento do PIS/COFINS.

Assim, sintetizando os fundamentos do presente voto, entendo que não há incidência de juros ou de atualização monetária nos ressarcimentos de PIS/COFINS-Importação por (i) ausência de previsão legal e (ii) por se aplicar, ao ressarcimento, aquelas normas enunciadas no artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833/2003, por força do disposto no art. 16, inciso II da Lei nº 11.116/2005.

#### Conclusão

Diante de todas as considerações acima expostas, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a possibilidade de ressarcimento do direito creditório de PIS/COFINS relativos à importação de bens e de serviços vinculados às operações de exportação.

(assinado digitalmente)"

Firme neste entendimento, adoto o supratranscrito voto do Ilustríssimo Conselheiro Vinícius Guimarães, para reconhecer a possibilidade de ressarcimento do direito creditório de PIS/COFINS relativos à importação de bens e serviços vinculados às operações de exportação.

### **3.2. Aplicação do atual conceito de insumos às embalagens por ela utilizadas, descrição do processo industrial por ela realizado, (item IV.IV do RV),**

#### **3.2.1. Conceito de Insumos**

A Recorrente discute se os custos com material de embalagem integra ou não geram ou não créditos de PIS e Cofins na sistemática não cumulativa.

A decisão da DRJ, ora atacada, foi redigida levando em consideração o artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, onde decidiu que para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES."

Assim, consoante a tese accordada na decisão judicial em comento:

- a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":
  - a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";
  - a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";
- b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":
  - b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";
  - b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Assim, atualmente o conceito de insumo diz respeito à essencialidade e relevância do bem para o processo produtivo.

### **3.2.2. Materiais de embalagem utilizados pela Recorrente**

A Recorrente argumenta que as embalagens são custos indispensáveis à produção da Recorrente, enquadrando-se no conceito de insumos de que tratam as leis 10.637/02 e 10.833/03.

A Recorrente demonstrou como funciona o acondicionamento dos bens que produz, quais sejam POLÍMEROS TERMOPLÁSTICOS.

A partir das e-fls. 122 há minuciosa explicação de como cada um dos materiais é utilizado como embalagem

Os **sacos de papel paletizados** são sacos que contém os produtos, mas que são acondicionados em um pallet **de madeira**, e posteriormente embalados em **filme de polietileno**, sendo que foi demonstrada a imprescindibilidade tanto do pallet, para que sejam transportados os sacos de papel, como o filme de polietileno.

Os **big bags** com bolsas e paletizados são compostos pelos big bags, pallets de madeira com moldura lateral, folhas de papelão que são inseridas nas bolsas laterais para dar estabilidade e formato.

As caixas de papelão de 544 a 600kg são acondicionadas sobre pallets de madeira e amarradas com cintas plásticas de arqueamento, para dar estabilidade.

Efetivamente, este Colegiado possui entendimento de que "... no âmbito do regime não cumulativo, independente de serem de apresentação ou transporte, os materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição geram créditos básicos das referidas contribuições." merecendo transcrição fragmento do lapidar voto proferido nos autos do processo 13804.002611/2005-00 no qual foi proferido o Acórdão 3302-005.548. Rel. Cons. Paulo Guilherme Déroulède, Sessão de 19 de junho de 2018.

"Por sua vez, a recorrente aduz que tanto as embalagens de transporte quanto de apresentação e que a distinção não se presta para aferição da possibilidade de creditamento.

Venho fazendo distinção entre embalagens destinadas meramente ao transporte daquelas destinadas não só ao transporte, mas também à manutenção da qualidade do produto a ser vendido. Porém, curvo-me ao entendimento deste colegiado, que, reiteradamente, vem adotando a posição majoritária de conceder créditos sobre materiais de embalagem destinados também a transporte, bem como outras turmas julgadoras deste conselho e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Neste sentido, citam-se os acórdãos abaixo:

Acórdão nº 3302004.890:

**CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.**

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

Acórdão 3201003.454:

**EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.** Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

Acórdão nº 3402004.880:

**CRÉDITO. PALLETS DE MADEIRA PARA TRANSPORTE. AQUISIÇÃO E REPAROS. MATERIAL DE EMBALAGEM.**

Apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda, de modo que é indispensável e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está relacionado à atividade da Recorrente, dando direito ao crédito como insumo do processo produtivo.

Acórdão nº 9303006.068:

**COOPERATIVA PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "PALLETS" DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO "STRETCH". PROCESSO DE "PALLETIZAÇÃO". DIREITO AO CRÉDITO.**

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado.

Assim, os “pallets” utilizados para armazenagem e movimentação das matérias primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, devem ser considerados como insumos. Da mesma forma, os materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo "stretch" são insumos pois indispensáveis ao adequado armazenamento e transporte das mercadorias produzidas pela Contribuinte, face ao tamanho reduzido das embalagens.

De fato, a distinção entre embalagens de apresentação e embalagens de transporte é própria do IPI e importa na caracterização da ocorrência ou não da operação de industrialização e definição da incidência do IPI quando condicionada à forma de embalagem (artigo 3º da Lei nº 4.502/1964), ou seja, situações que em nada se assemelham à tratada nas legislações do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos. Salienta-se que a legislação do PIS/Pasep e Cofins quando quis utilizar definições do IPI o fez expressamente, como no §3º do artigo 10 da Lei nº 11.051/2004:

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas: (Vigência)

[...]

§ 3º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se os conceitos de industrialização por encomenda do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Por outro lado, as INs SRF nº 247/2002, artigo 66, e nº 404/2004, artigo 8º, ao disarem sobre o conceito de insumo, não distinguiram embalagem para apresentação de material para transporte.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter a glosa sobre gás nitrogênio, tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretes plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon, estrados de madeira (pallets) e caixas de papelão, mencionados no Quadro VII Insumos Glosados da efl. 474."

Este mesmo raciocínio também foi utilizado no acórdão 3302-006.737, proferido por este Colegiado em 27 de março de 2019, também de relatoria deste Conselheiro, unânime no que diz respeito a este ponto.

Assim, conclusivamente, é de se dar provimento ao presente Recurso Voluntário para reconhecer que no âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Assim, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre os pallets, big bags, caixas de papelão, folhas de papelão, filmes de polietileno e fitas plásticas.

### **3.3. Alegação da não utilização de créditos atinentes a insumos (item IV.V do RV),**

Neste tópico a Recorrente insurge-se contra o fato de haverem sido revertidas as glosas referentes àquilo que ela defende ser insumo da espécie “material de embalagem”, mas que a fiscalização entende ser custos que não se caracterizam como insumos, sob o raciocínio de que são aplicados aos produtos prontos, após o processo produtivo.

Este capítulo recursal já se encontra decidido quando da análise dos materiais de embalagem como insumos.

### **3.4. Alegação da irregularidade da glosa da operação com relação às notas fiscais (item IV.VI do RV),**

A controvérsia em relação a este ponto reside no fato de que a auditoria apontou que os bens utilizados como insumos foram adquiridos com nota fiscal com CFOP n. 1917 e 2917, referente a “entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial”, quando o correto seria o CFOP “compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial”.

Assim foi redigido o Acórdão em discussão:

#### **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS – NOTAS FISCAIS DE COMPRAS EM CONSIGNAÇÃO**

Sobre a reconsideração das notas fiscais de bens adquiridos em consignação, a contribuinte alega, em síntese e fundamentalmente, que não houve prejuízo ao erário, e, portanto, não justificariam a aplicação da multa e juros, cobranças que se revelam ilegais.

Como se nota, os argumentos não se dirigem ao mérito, mas à questão da legalidade da cobrança dos acréscimos moratórios decorrentes da homologação parcial das compensações efetuadas, questão esta já apreciada no exame das preliminares suscitadas pela contribuinte.

Cumpre esclarecer que não ocorreu a “*total desconsideração do crédito*” como afirma a inconformada. Tratou-se de mero ajuste de bases de cálculo dos créditos relativos a esses bens.

O direito ao crédito sobre os bens utilizados como insumos não ocorre no momento em que esses bens entram no estabelecimento em consignação (notas fiscais sob os CFOPs 1917 e 2917 – “*entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial*”). Ocorre no momento em que esse bens são utilizados ou adquiridos (notas fiscais sob os CFOPs 1111 e 2111 – “*compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial*”).

*Lei nº 10.637/2002:*

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

...

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda,...*

Assim é que para cada mês do trimestre analisado, pode ter ocorrido redução ou majoração da respectiva base de cálculo originalmente considerada, conforme se pode verificar claramente no relatório fiscal.

Dessa forma, deve ser mantido o ajuste efetuado.

A Recorrente, por sua vez, alega que a fiscalização glosou todos os créditos decorrentes de tal operação, verbis:

118. Assim, o D. Auditor entendeu por bem glosar todos os créditos decorrentes de tal operação, gerando, além da glosa indevida, o lançamento de multa e juros. (e-fls. 139)

Analisando a Glosa Fiscal constante no Relatório de Informação Fiscal de e-fls. 62 é possível constatar que não houve glosa em razão da diferença da CFOP, mas tão somente o ajuste.

No curso das verificações ora citadas, identificou-se que o contribuinte considerou, dentre os valores que compõem a base de cálculo dos créditos relativos a "Bens Utilizados como Insumos" as Notas fiscais referentes ao Código Fiscal de Operações e Prestação - C.F.O.P 1917 (venda no estado) e 2917 (venda fora do estado) denominados como "entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou indústria", sendo que o correto é 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":

Desta forma, mostra-se correto o acórdão Recorrido que confirmou a correção dos ajustes realizados nas bases de cálculo dos créditos em razão da diferença entre os CFOP declarados.

### **3.5. Alegação de ausência de dolo, culpa ou ilegalidade (item IV.VIII do RV)**

A Recorrente sustenta que não houve dolo, culpa ou qualquer irregularidade, e que tais fatos devem ser levados em consideração para a não aplicação de sanção pecuniária que, no seu entendimento, foge ao interesse público, pretendendo a não aplicação de qualquer multa e juros.

O Acórdão recorrido discorre sobre este argumento, demonstrando que a multa e os juros são consequências legalmente previstas diante da constatação da ocorrência de fatos, e que foge à competência da Administração decidir pela sua aplicação ou não.

O entendimento da DRJ não merece qualquer reparos, eis que não cabe à administração adentrar no justiça das normas jurídicas, mas tão somente aplica-las.

Conclusivamente, é de se conhecer parcialmente o Recurso, eis que houve pedido de apreciação da constitucionalidade de norma jurídica em vigor, e na parte conhecida dar provimento parcial para reconhecer o direito ao ressarcimento dos créditos.

## Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do recurso, e na parte conhecida, dar provimento parcial para reconhecer o direito ao ressarcimento e ao creditamento dos custos com embalagem, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho