



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.653304/2016-35
ACÓRDÃO	9303-016.314 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 DE DEZEMBRO DE 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	RAIZEN ENERGIA S.A.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para proteção e conservação da integridade de produtos durante o transporte enquadram-se no conceito de insumos fixado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas.

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. NÃO IDENTIFICAÇÃO COM DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

Despesas portuárias – entre as quais, capatazia, estiva, movimentação de cargas, etc. - não se subsomem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais, há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para restabelecer as glosas dos créditos sobre despesas com capatazia e estiva, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pela negativa de provimento.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3201-004.223, de 25/09/2018, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 3201-005.113, de 27/02/2019.

Em seu recurso, a Fazenda Nacional suscitou divergência quanto às seguintes matérias:

- 1) créditos de contribuições não cumulativas sobre despesas com embalagem de transporte; Indica como paradigma o acórdão nº 9303-007.845;
- 2) créditos de contribuições não cumulativas sobre despesas com estiva e capatazia; Indica como paradigma o acórdão nº 9303-007.856.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento integral ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese, que o acórdão recorrido deve ser mantido, uma vez que os gastos contestados pela recorrente são essenciais (embalagens) e integrantes das operações de venda dos produtos comercializados (capatazia e estiva).

O sujeito passivo também apresentou recurso especial, mas seu seguimento foi obstado em despacho de admissibilidade e de agravo.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

Do conhecimento

O recurso especial deve ser conhecido, conforme os fundamentos consignados no despacho de admissibilidade, a seguir transcritos (destaquei partes):

Análise da divergência

I- QUANTO ÀS EMBALAGENS PARA TRANSPORTE

Decisão recorrida:

Excertos do voto (grifos não originais):

Prosseguindo, agora sobre os créditos tomados em relação às embalagens de transporte ("bigbag"), como é de todos conhecido, temos entendido — e recentemente também assim fizemos noutro processo envolvendo a mesma empresa — que se deve considerá-las insumo, no regime não cumulativo de PIS/Cofins, pois destinadas à proteção ou ao acondicionamento do produto final no seu transporte. Conforme Acórdão nº 3201004.164, de 28/08/2018

NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

Acórdão nº 9303-007.845 (paradigma):

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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.(sic)(grifos não originais).

COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desse dispositivo considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

COFINS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO SELIC.IMPOSSIBILIDADE.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros.Súmula CARF nº 125.

Excertos do voto:

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.(grifos originais).

De plano constata-se o dissídio jurisprudencial.

Enquanto o colegiado do acórdão recorrido decidiu que no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, as embalagens utilizadas para transporte no processo produtivo da Contribuinte devem ser consideradas como insumo, pois destinadas à proteção ou ao acondicionamento do produto final no seu transporte, o acórdão paradigma, tendo por fundamento o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, decidiu que as embalagens para transporte não podem ser consideradas insumos.

II - QUANTO AOS GASTOS COM ESTIVA E CAPATAZIA

Decisão recorrida:

Excertos do voto:(vencedor)

O presidente incumbiu-me de redigir o acórdão na parte pertinente aos gastos de capatazia e estiva.

Os gastos com logística, na operação de aquisição de insumos, geram direito a crédito por comporem o conceito contábil de custo de aquisição de mercadoria³.

Os gastos logísticos para movimentação de insumos, internamente ou entre estabelecimentos da mesma empresa, inserem-se no contexto de produção do bem, porque inerentes e relevantes ao respectivo processo produtivo. Desse modo, devem gerar direito de crédito, na esteira do Resp 1.221.170/PR, que tramitou sob o regime dos recursos repetitivos (art. 543C do CPC), e que vincula o Carf (art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno).

No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Assim, tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito, respeitados os demais requisitos da Lei, como, por exemplo, que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo Pis e Cofins.

Acórdão nº 9303-007.856 (paradigma):

Ementa: (na parte de interesse)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004(...)

PIS E COFINS. SERVIÇOS DE CAPATAZIA, ESTIVAS E PROJETOS.CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia, estivas e projetos por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

Excertos do voto:

Referente aos serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, entendo que não geram créditos da COFINS no regime não cumulativo, por ausência de previsão legal. (grifos não originais).

Para corroborar este entendimento, esta E. Câmara Superior, no julgamento do acórdão nº 9303004.383, julgado em 08 de novembro de 2016, por maioria de votos, decidiu que não gera direito a crédito de PIS e COFINS, serviços de capatazia e estivas, por ausência da previsão legal, o voto vencedor foi da lavra do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, por se tratar de matéria idêntica, utilizo em minhas razões de decidir, que passa a fazer parte integrante do presente voto.(grifos originais).

Também com relação a essa divergência, constata-se o dissídio jurisprudencial.

O acórdão recorrido entendeu que, no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os custos com estiva e capatazia, devem ser considerados para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e COFINS.

Em outro giro, decidiu o acórdão paradigma que os serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos da COFINS no regime não cumulativo, por ausência de previsão legal.

Com essas considerações, entendo ter sido comprovada a divergência jurisprudencial quanto às duas matérias acima examinadas.

Do mérito

As matérias controversas são as seguintes:

- 1) créditos de contribuições não cumulativas sobre despesas com embalagem de transporte;
- 2) créditos de contribuições não cumulativas sobre despesas com estiva e capatazia.

Passo à análise de cada matéria.

Créditos sobre despesas com embalagem de transporte

A Fazenda Nacional assinala que, ao contrário do posicionamento adotado pela decisão recorrida, as embalagens para transporte de mercadorias não dão direito a créditos de PIS/COFINS não cumulativos.

Compulsando o acórdão recorrido, depreende-se que foram revertidas as glosas de materiais de embalagem (big bags) não ativáveis.

Diversamente do que defende a Fazenda Nacional, a meu ver, os materiais de embalagens são essenciais e relevantes para o transporte e manutenção da integridade dos produtos transportados, sendo, portanto, passíveis de direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

Na linha de tal entendimento, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9303-014.002, julgado em 13/04/2023, por unanimidade de votos, o qual reconheceu o direito ao crédito sobre os gastos com materiais de embalagem fundamentais à preservação da integridade dos produtos transportados.

Cite-se, ademais, o Acórdão nº 9303-016.028, julgado em 08/10/2024, por unanimidade de votos, o qual reconheceu o direito ao crédito sobre embalagens de transporte, tendo em vista sua subsunção ao conceito de insumos na medida em que garantiria a integridade dos produtos transportados.

Assim, tendo em vista que as despesas ora analisadas são atinentes a materiais de embalagens (big bags) utilizados no transporte de produtos da recorrente – não ativáveis, como delimitou o acórdão recorrido -, entendo que elas se mostram essenciais e relevantes no contexto do processo produtivo da empresa – pois mantêm a integridade dos produtos -, ou seja, subsomem-se ao conceito de insumos no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Créditos sobre despesas com estiva e capatazia

No voto vencedor da decisão recorrida, foram revertidas as glosas de créditos relativos às despesas de capatazia e estiva, conforme os fundamentos a seguir transcritos:

Os gastos com logística, na operação de aquisição de insumos, geram direito a crédito por comporem o conceito contábil de custo de aquisição de mercadoria³.

Os gastos logísticos para movimentação de insumos, internamente ou entre estabelecimentos da mesma empresa, inserem-se no contexto de produção do bem, porque inerentes e relevantes ao respectivo processo produtivo. Desse modo, devem gerar direito de crédito, na esteira do Resp 1.221.170/PR, que tramitou sob o regime dos recursos repetitivos (art. 543C do CPC), e que vincula o Carf (art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno).

No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Assim, tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito, respeitados os demais requisitos da Lei, como, por exemplo, que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo Pis e Cofins.

Como se vê, o acórdão recorrido afasta as glosas de créditos sobre as despesas portuárias de capatazia e estiva, com vistas ao armazenamento do açúcar e álcool produzido pela recorrente, sob o fundamento de que representariam gastos com armazenagem ou frete nas operações de venda.

As despesas portuárias, como é o caso dos serviços de capatazia, estiva, movimentação de cargas, embarque, entre outros, não podem ser consideradas insumos, uma vez que **constituem despesas incorridas após o processo produtivo**, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de tomada de créditos de PIS/COFINS não cumulativos.

Ademais, os citados gastos portuários não podem ser confundidos com os gastos com armazenagem ou transporte (frete), uma vez que correspondem a categorias ontologicamente distintas, compreendendo serviços diversos e bem delimitados, resultando daí tratamentos jurídicos distintos no que concerne à possibilidade de crédito de PIS/COFINS: enquanto despesas com armazenagem e frete podem, sob certas condições, gerar direito ao crédito de PIS/COFINS, por expressa previsão legal, os gastos com serviços portuários dos produtos acabados não dão direito a crédito, uma vez que 1) não representam insumos e 2) não há norma tributária prevendo seu creditamento.

Na linha de tal entendimento, veja-se o Acórdão nº. 9303-012.686, julgado em 08/12/2021, Relator Jorge Olmiro Lock Freire, e o Acórdão nº. 9303-009.655, julgado em 16/10/2019, Relator Rodrigo Pôssas.

Cite-se, ainda, o Acórdão nº 9303-015.444, de minha relatoria, julgado em 16/07/2024, por unanimidade de votos na matéria, cuja ementa segue transcrita:

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO. Despesas portuárias – tais como capatazia, estiva e movimentação de cargas - não se subsomem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais, há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

Diante do exposto, voto pelo provimento ao curso especial da Fazenda Nacional quanto à matéria ora analisada.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento para restabelecer a glosa dos créditos sobre as despesas com capatazia e estiva.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães