



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.002935/2007-37
ACÓRDÃO	3201-012.175 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	POMI FRUTAS S/A (ANTES RENAR MAÇÃS S/A)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA DECORRÊNCIA. APLICAÇÃO.

Tratando-se de processo conexo, calcado nas mesmas infrações, mesmo período de crédito e idêntico litígio de processo já apreciado, em caráter definitivo, pelo Carf, cumpre aplicar no julgamento deste o princípio da decorrência, repercutindo a mesma decisão daquele quanto ao mérito.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIAÇÃO.

Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte é necessária à preservação das características dos produtos durante o transporte, sendo essencial, ainda, para manutenção de sua qualidade, o aproveitamento de crédito é possível.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer (i) a existência de conexão e adotar julgamento do acórdão nº 3201-005.353, (ii) o crédito sobre os dispêndios com embalagens e (iii) o crédito com base na depreciação dos bens do ativo imobilizado.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Pereira Lucas Ristow, Flávia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O processo retornou de diligência e encontra-se pronto para apreciação. Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição em epígrafe.

Com base nos relatórios da Decisão da DRJ e da Resolução de Diligência desta turma do Carf, são descritos os fatos.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos de Contribuição para Programa de Integração Social — **PIS, não-cumulativa, decorrentes de operações no mercado interno, do primeiro trimestre de 2005.**

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC em **despacho decisório** pelo seu deferimento parcial. As glosas decorreram de:

(a) aquisição de embalagens destinadas ao transporte dos produtos industrializados: entendeu a autoridade fiscal que não geram direito de crédito, por não se enquadrarem no conceito de insumo, as aquisições de materiais empregados em embalagens exclusivamente de transporte.

(b) depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado: foram glosados os créditos efetuados a título de depreciação relativos a bens do ativo imobilizado adquiridos antes de 01/05/2004, face a limitação da utilização desse tipo de crédito imposta pela Lei nº 10.865/2004; os demais créditos foram glosados em razão de a autoridade fiscal considerar que as máquinas e equipamentos não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso, a produção de maçã.

Irresignada, encaminhou a contribuinte sua **manifestação de inconformidade**, por meio da qual contesta a decisão da DRF/Joaçaba/SC, pelas razões a seguir expostas.

A contribuinte inicia contestando a glosa dos créditos relativos às aquisições de embalagens. Primeiro, esclarece que parte do total glosado se refere a embalagens de transporte, que independentemente de sua função, consistem de insumos consumidos no processo de industrialização. Em relação à outra parte do valor glosado, afirma referirem-se a embalagens aplicadas no acondicionamento de seu produto, que por objetivarem destacar e valorizar as frutas aos olhos do consumidor, caracterizam-se como sendo de apresentação, e, portanto, dando direito de crédito.

Argumenta que o acondicionamento da fruta ocorre após ultrapassado a fase de beneficiamento, as frutas dentro das caixas, são dispostas em camadas, assentadas em bandejas especialmente projetadas para separar, em cavidades, uma fruta da outra, mostrando ao consumidor o bom porte da maçã. Acentua a característica da fruta, promovendo o produto. A própria cor da bandeja merece menção em razão de sua notória influência da apresentação da maçã frente ao consumidor, destacando a fruta, de cor vermelha em oposição a cor da bandeja. Referido acondicionamento é feito em caixas de papelão com bom acabamento em sua parte

externa, contendo dizeres, figuras e símbolos de fins promocionais, impressos com a finalidade de valorizar o produto. Preservam e promovem o produto.

Segue, a legislação em vigor permite a utilização de créditos das compras de embalagens, considerada insumos pela requerente, sem a restrição imposta pela autoridade fiscal. Nesse sentido, faz expressa remissão ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637 e ao Art. 66 na IN/SRF 247/2002 para fins de afirmar que tanto a Lei quanto os atos da Receita Federal, quando tratam de insumos, o fazem incluindo entre eles as embalagens, sem quaisquer restrições, já que elas (as embalagens) fazem parte do produto final destinado à venda. Cita Solução de Consulta da 8ª Região Fiscal da RFB, decisão da DRJ/Juiz de Fora e o Decreto 4.544/2002, que trata do IPI, de forma a caracterizar sua embalagem como de apresentação.

Em outro item de sua manifestação de inconformidade, a contribuinte contesta a glosa de créditos vinculados a aquisição de CABEÇOTE DE IMPRESSORA 5600, FITA DE IMPRESSÃO TIPO 60.kty, FITA DE IMPRESSORA IIMAK KSI e SERVIÇOS DE CONFECCÃO, defendendo que tais produtos consistem de insumos consumidos durante o processo produtivo, integrando, portanto, o produto vendido.

Por fim, contesta a glosa dos créditos relativos aos encargos com depreciação e amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado, argumentando que estes são empregados em sua atividade produtiva, que esclarece, pode ser dividida em duas partes: pomares e *packing-house*. Assim explica:

a) Bens utilizados nos pomares:

Nesse grupo pode-se dar destaque aos tratores e implementos agrícolas utilizados para produção e desenvolvimento dos frutos. Tais implementos são utilizados no transporte, adubação do solo e na aplicação de defensivos usados no controle de pragas e desenvolvimento dos frutos. Esses procedimentos são efetuados a cada nova safra e visam especificamente a produção dos frutos.

Também foram glosadas caixas de apicultura, cujas abelhas são utilizadas para a polinização dos pomares, caixa d'agua e poços artesianos usados para irrigação das plantas e diluição de defensivos e sanitários utilizados nos pomares.

Os bens do ativo imobilizado utilizados nos pomares são de fundamental importância para o cultivo e produção da maçã, tendo, portanto, ação efetiva sobre o produto.

b) Bens utilizados no *packing-house*:

Tais bens são utilizados no processo final da industrialização dos frutos aprimorando o processo produtivo.

Entre os bens que se encontram no *packing-house*, pode-se dar destaque as estruturas de aço que ficam dentro das câmaras frigoríficas. São uma espécie de "prateleira gigante" para armazenagem (adquirida em 16/12/2004), bem como as

peças utilizadas na classificadora de frutas (inversor de frequência e câmara com lente e filtro) que servem para separar os frutos por cor e calibre.

Nos pomares ocorre todo o cultivo das plantas desde sua implantação até o momento da colheita. Ao longo do ano são realizados vários procedimentos (poda, adubação, irrigação, polinização, tratamentos fitossanitários e colheita) tendo como objetivo chegar a uma safra de qualidade. Após, são vendidos ou acondicionados em câmaras frias para conservação.

Fundamenta seu direito com os atos legais e pede reforma do despacho decisório.

A DRJ julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade. A ementa do julgado foi a seguinte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTENCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada n^o País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas as embalagens que se caracterizam como insumos, ou seja, que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, é que dão direito a crédito. As embalagens que não são incorporadas 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), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-comutatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

A DRJ/FNS reestabeleceu os valores de créditos de alguns bens do ativo permanente (pelo valor da depreciação), que lista. Apresenta novo quadro com o saldo de crédito.

No recurso voluntário, a empresa reforça os argumentos da manifestação de inconformidade. Em síntese, aponta:

- Preliminar: descon sideração indevida de provas e indevido indeferimento de diligência, que poderia comprovar a existência dos créditos;
- Embalagens de transporte: são aplicadas aos produtos industrializados e necessárias. Os gastos são custos e se houvesse intenção do legislador vedar o crédito, o teria feito de modo expresso;
- Embalagens de apresentação: apresentou fotos e documentos para comprovar que são de apresentação, cuja finalidade é valorizar o produto;
- Demais insumos: são insumos consumidos no processo produtivo;
- Depreciação do ativo imobilizado: comprova que os referidos encargos são de bens utilizados no processo de produção da maça e indispensáveis para tanto.

Através da Resolução 3201-000.905 de 2017 esta turma de julgamento decidiu pelo encaminhamento do processo em diligência, a saber:

Assim, entendo que o processo deva ser ajustado, em diligência, para fins de esclarecimento da real aplicação dos bens ora debatidos no processo produtivo da recorrente com vistas a afastar a obscuridade existente nos autos e possibilitar o real exame do tema posto em discussão.

Desta feita, entendo deva ser baixado em diligência o processo para que a autoridade preparadora verifique se todos os bens ora debatidos são utilizados diretamente no setor produtivo da empresa, listando-os. Nos casos em que entender não o sejam, especificar a sua efetiva utilização, listando os mesmos bens.

Ainda, deve ser intimado o contribuinte a juntar aos autos cópia integral do mandado de segurança mencionado às fls. 262 ou, alternativamente, cópia das partes principais (inicial, sentença, acórdãos), bem como certidão narrativa do processo.

Realizada a diligência, deverá ser dado vista à recorrente para se manifestar, querendo, pelo prazo de 30 dias.

A diligência foi atendida através da Informação Fiscal constante dos autos (fls. 474 a 477). É mencionado que a diligência é idêntica à do processo 10925.002945/2007-72, já atendida, que se refere ao mesmo trimestre e mesmo objeto, de PIS ou Cofins, sendo aquela de crédito de mercado externo. Como o teor seria idêntico e aquela já fora atendida, foi reproduzida a informação fiscal daqueles autos, informando sobre os bens do ativo imobilizado e quais poderiam ser admitidos e quais tratariam de máquinas e equipamentos que realizam operações de suporte não ligadas diretamente à produção.

Cientificada, a empresa contestou, da mesma forma que nos processos anteriores que trataram da mesma questão:

Assim sendo, a Informação Fiscal objeto da presente manifestação (Informação Fiscal nº 3.103-2022/EQAUD4/DEVAR/SRRF09/RFB) seguiu o mesmo resultado da Informação Fiscal SAORT nº 2014-0099-CCV, do processo nº 10925.002945/2007-72.

Da mesma forma como realizado nos autos do processo nº 10925.002945/2007-72, a Contribuinte apresenta manifestação à Informação Fiscal de Diligência, pois não concorda com os fundamentos adotados pela Autoridade Administrativa ao entender que parte dos valores dos encargos de depreciação não são passíveis de crédito sob a argumentação de que não se encontram em contato direto com a produção.

Aponta a utilização dos bens, que estariam todos ligados ao processo produtivo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, Relator.

Os autos retornaram de diligência. O relator original não mais se encontra no Carf, pelo que foi sorteado o processo a este relator.

A diligência foi cumprida, com manifestação da interessada, encontrando-se, os autos, prontos para a apreciação.

Preliminar – Vinculação com processo anterior

A Resolução de Diligência foi atendida pelo Auditor-Fiscal competente com menção e anexação de Informação Fiscal em diligência realizada em outro processo anterior, de nº

10925.002945/2007-72. Também a resposta da empresa à diligência, como visto, foi realizada com reprodução da anterior.

Ademais, verifica-se que os processos foram apreciados na mesma data, mesma sessão de julgamento, pela DRJ em Florianópolis. Provavelmente, a apreciação se deu por sistemática muitas vezes conhecida como de “lotes”, ou modelo similar.

É de se esclarecer que há 2 (dois) processos da empresa em julgamento nessa sessão, com as mesmas características e situação, um que trata de PIS não cumulativo do 1º trimestre de 2005, e outro de Cofins não cumulativa do 1º trimestre de 2005. Ambos se referem ao percentual correspondente às receitas de mercado interno não sujeitas ao pagamento da contribuição. Já o processo anterior citado refere-se ao PIS não cumulativo também do 1º trimestre de 2005, correspondente às receitas de mercado externo.

Em função dos elementos acima, é fundamental verificar, por primeiro, a questão de existência de vinculação e sua eventual repercussão.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf – Portaria MF nº 1.634/2023) assim estabelece:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Os processos poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Se o processo principal, nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, não estiver localizado no CARF, o processo decorrente ou reflexo será enviado à unidade de origem, para apensação ao processo principal, ou mantido no CARF na hipótese de vinculação.

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

(...)

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

Assim, **o Ricarf possui previsão para possibilitar o julgamento conjunto de processos conexos, decorrentes ou reflexos**, o que aponta a intenção de seguir linha idêntica. No caso, o processo 10925.002945/2007-72 já foi apreciado em caráter definitivo, julgado pela Turma da 3ª Seção e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Embora não haja dispositivo específico no Ricarf de adoção do julgamento anterior, a legislação aponta nessa direção, em casos em que não foi possível o julgamento concomitante. Veja-se que, caso os processos tivessem seguido o mesmo trâmite processual e constatada a vinculação, teriam sido apreciados em conjunto, uniformizando o direito aplicável. A identidade dos fatos em litígio ficará clara mais adiante. Por ora, veja-se a seguinte decisão do Carf:

Ementa:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Exercício: 1988, 1989, 1990, 1991, 1992

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA DECORRÊNCIA. APLICAÇÃO.

Tratando-se de lançamento reflexo, qual seja, calcado nas mesmas infrações autuadas em outro processo, dito principal, cumpre aplicar no julgamento deste o princípio da decorrência, repercutindo a mesma decisão daquele quanto ao mérito.

Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Voto:

Note-se que se ambos os processos do presente processo e o principal tivessem sido seguidos os mesmos passos processuais, deveriam ter sido julgados em conjunto, conforme a melhor prática processual. Algo que ocorreu na decisão de primeiro grau administrativo. E se assim fosse, o julgado no processo reflexo teria a mesma sorte do processo principal.

Tal vinculação decisória decorre do chamado princípio da decorrência, consagrado neste Conselho, por razões lógicas e jurídicas. Não é dado a dois

colegiados distintos de igual hierarquia, proferir decisões distintas sobre os mesmos fatos e período de abrangência, cabendo um deles declinar da competência, nos termos do art. 6º do anexo II do Ricarf, ou por economia processual, adotar a mesma decisão anteriormente proferida.

Resta, portanto, quanto ao cerne da discussão aqui suscitada, **dar provimento parcial, nos termos do acórdão 10515.025**, ou seja, manter nos autos apenas os valores autuados e mantidos na decisão de 1º grau administrativo, referentes ao ano-calendário de 1988.

(processo: 10783.003643/93-35; acórdão: 1402-003.753; sessão: 21/02/2019; 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção).

O citado art. 6º do Ricarf anterior é basicamente o mesmo texto do art. 47 do novo, mais acima transcrito. Entende-se, como no acórdão acima, ser possível a aplicação do julgado anterior, visto que o processo administrativo como um todo deve prezar pela segurança jurídica e pela prestação jurisdicional efetiva. A adoção não difere os casos de conexão, decorrência ou de processo reflexo, em consonância com o Ricarf.

Com relação aos casos concretos, os dois processos ora em julgamento, 10925.002961/2007-65 e 10925.002935/2007-37, e o de nº 10925.002945/2007-72, tratam do mesmo período de apuração. Verifica-se que decorrem do mesmo procedimento fiscal de verificação de créditos de PIS e Cofins, instaurados na mesma data e com mesmos elementos anexados aos autos no curso da ação fiscal. Todos resultaram no mesmo termo de verificação e encerramento de análise fiscal, com idênticas glosas (conteúdo e valor) e fundamentação. Difere, apenas, os valores, já que apurados a partir do percentual de rateio de mercado interno não tributado e mercado externo e das deduções realizadas em cada contribuição. Esta parte, não é objeto de litígio. Ou seja, **todas as questões do litígio são comuns entre os processos, inclusive nos valores litigados (glosas), referentes ao mesmo período de apuração.**

Com relação aos conceitos que envolvem a vinculação, aproveita-se o texto de decisão do Carf, também citada em outros julgados, que assim explica:

Nos processos **reflexos**, há uma autuação fiscal principal, por exemplo, de IRPJ, acompanhada de reflexos de CSLL, PIS e Cofins, com base nos mesmos elementos de prova constituídos em um mesmo procedimento fiscal. No processo reflexo, a decisão do processo principal tem repercussão direta nos reflexos.

A vinculação por **decorrência** ocorre quando há obrigatoriamente um processo principal e demais processos acessórios, que tiveram origem a partir do processo principal. Tanto que se o julgamento do processo principal afastar a autuação, automaticamente os processos acessórios perdem o objeto. Por exemplo: (1) processo principal trata de exclusão do SIMPLES, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da exclusão da empresa do regime especial; (2) processo principal trata da suspensão ou perda de imunidade/isenção, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da suspensão/perda do benefício; (3) processo principal trata de autuação fiscal que altera o ajuste anual do imposto, alterando

a apuração de saldo negativo, e o acessório de declaração de compensação que se utilizou de saldo negativo que, em razão da autuação fiscal, teve seu valor diminuído ou extinto.

Na decorrência, duas são as características principais: (1) não é prático (para não dizer que é impossível) fazer o julgamento do processo acessório antes do julgamento do processo principal e (2) o decidido no principal tem repercussão direta nos processos decorrentes. Qual a praticidade em julgar os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins se tais lançamentos tiveram origem em uma suspensão de imunidade ainda pendente de julgamento?

Na realidade, a vinculação por reflexão e decorrência tem muitas semelhanças, principalmente por disporem de um processo principal precisamente definido, e de processo(s) acessório(s) cujo julgamento tem uma estreita dependência com o principal.

Enfim, a **conexão** ocorre quando se tem um suporte fático X e um enquadramento legal Y que é idêntico, ou para vários sujeitos passivos (A, B, C, D, E ...), ou para o mesmo sujeito passivo em anos-calendário diferentes (AC1, AC2, AC3...). Naturalmente, são formalizados vários processos, mas as autuações fiscais (suporte fático e enquadramento legal) são as mesmas, diferenciando-se, em linhas gerais, o sujeito passivo e o ano-calendário.

Como exemplo, pode ser um auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, de uma mesma empresa, com os mesmos fatos e elementos de prova, formalizado em processos diferentes, cada qual para um ano-calendário (AC1, AC2, AC3 e AC4). Ou, o auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, mas lavrado em face de empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica e tiveram uma interpretação idêntica da legislação tributária, ou seja, processos com sujeitos passivos A, B, C, D e E. Ainda, processo de reconhecimento de direito creditório que se utilizou do crédito X para compensar débitos D1, D2, D3, D4 e D5, cada qual em um processo diferente.

O que se observa nos processos por conexão é que **não há um processo que pode ser classificado como o principal**. O julgamento pode ser dar em qualquer um dos processos. Pode ser julgado o processo AC3, sem prejuízo nenhum para os demais. Ou o processo contra o sujeito passivo D, ou o processo tratando da compensação do débito D2. Na realidade, os processos por conexão são aqueles que podem ser reunidos para julgamento em lotes, ou na sistemática dos repetitivos. Pode-se escolher **qualquer um** dos processos para julgamento, e aplicar a decisão para os demais. Tal procedimento, obviamente, não pode ser adotado para os reflexos ou decorrentes, tendo em vista a existência de um processo principal.

(processo: 10855.003044/2006-98; acórdão: 9101-002.755; sessão: 04/04/2017; 1ª Turma da CSRF).

Com a utilização do acima, embora haja outras definições, **considera-se se estar tratando, aqui, de processos conexos**. O julgamento poderia partir de qualquer um, não há um processo principal.

Há outro fator a agregar em favor da adoção da uniformização dos julgados. A Portaria da RFB nº 48/2021 dispõe sobre casos em que os processos poderiam ser apensados, prevendo:

Art. 3º Serão juntados por apensação os autos:

(...)

IV - de pedidos de restituição ou de ressarcimento e de DComp que tenham por base o mesmo crédito e que sejam objeto de despachos decisórios distintos, e da multa isolada deles decorrentes;

V - de pedidos de ressarcimento e de DComp que tenham por base créditos da não cumulatividade de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, com base nos mesmos elementos de prova, ainda que apresentados em datas distintas, e da multa isolada deles decorrentes; e

Os presentes processos poderiam estar enquadrados nessa situação, muito embora a providência prevista na portaria nem sempre seja adotada. Hoje, os processos de ressarcimento de créditos de PIS e Cofins de mercado interno e exportação podem ser objeto do mesmo Perdcomp, em abas próprias, cabendo, assim, a apreciação conjunta.

Em adendo ao argumento aqui desenvolvido, transcreve-se as ementas dos julgados do processo 10855.003044/2006-98, do qual já se aproveitou os conceitos constantes do voto, no âmbito da Seção e, após, recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional, na CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Data do fato gerador: 30/11/2004

MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DA CSLL ESTIMATIVA MENSAL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Julgada insubsistente a infração que deu causa ao lançamento principal em processo conexo, segue a mesma sorte o lançamento reflexo objeto dos presentes autos, uma vez que decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova daquele.

(processo: 10855.003044/2006-98; acórdão: 1802-0002ª Turma Especial da 1ª Seção).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2004

PROCESSUAL. MULTA ISOLADA DE INSUFICIÊNCIA DE ESTIMATIVA MENSAL FORMALIZADA EM AUTOS PROCESSUAIS DIFERENTES DA AUTUAÇÃO FISCAL PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE DECISÃO DE PROCESSO PRINCIPAL EM JULGAMENTO DE PROCESSO REFLEXO. AUSÊNCIA DE ÓBICE PARA APLICAÇÃO TÁCITA DA VINCULAÇÃO DE PROCESSOS REFLEXOS.

Situação no qual os processos reflexos, na instância a quo, não tiveram julgamento integrado, e a decisão já proferida no processo principal não havia transitado em julgado na esfera administrativa quando do julgamento do processo acessório. Não há óbice para que o julgamento de processo com matéria acessória, que trata de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal, tome como base a decisão proferida anteriormente em julgamento de outro processo com matéria principal que teve como lançamento reflexo exatamente a multa isolada. Na realidade, apesar de formalmente os processos não terem tido julgamento em conjunto, a medida considerou a vinculação tácita entre os processos reflexos.

(processo: 10855.003044/2006-98; acórdão: 9101-002.755; sessão: 04/04/2017; 1ª Turma da CSRF).

Não obstante, situações há em que as decisões anteriormente prolatadas por este CARF podem e devem ser afastadas quando do julgamento dos demais processos vinculados. É o caso de nova interpretação introduzida em nosso ordenamento jurídico sobre a matéria em função de decisões transitadas em julgado do STF ou do STJ, proferidas na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, por exemplo. Ou, ainda, em casos nos quais a primeira decisão tenha negado o direito ao contribuinte em razão de não terem sido apresentados elementos que comprovassem a certeza e liquidez do crédito pleiteado, elementos esses apresentados quando do julgamento dos demais processos vinculados. Nenhuma dessas, ou eventuais outras situações, que impeçam a aplicação do julgado anterior se verificam aqui.

Assim, sem fatos novos que impliquem decisão diversa, na direção do previsto no Ricarf, devem ser aplicadas ao presente as decisões proferidas no processo 10925.002945/2007-72, que são as seguintes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIAÇÃO.

Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para: a) reconhecer o crédito sobre os dispêndios com embalagens; b) reconhecer o crédito, limitado à depreciação, dos bens ativáveis; e c) negar o crédito para os demais insumos. Vencida a conselheira Larissa Nunes Girard, que lhe deu provimento parcial em menor extensão, para não reconhecer apenas os créditos sobre os dispêndios com embalagens.

(Processo 10925.002945/2007-72; acórdão 3201-005.353; sessão 21/05/2019; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

PIS/COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nesse sentido, reconhecido o direito ao crédito pelo STJ, no julgamento do REsp n.º 1.125.253, é afastada a glosa com relação ao material de embalagem de transporte de produtos, pois necessário à preservação das características dos produtos durante o transporte, sendo essencial, ainda, para manutenção de sua qualidade.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 9303-011.128, de 20 de janeiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10925.002929/2007-80, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Processo 10925.002945/2007-72; acórdão 9303-011.136; sessão 20/01/2021; 3ª Turma da CSRF).

Dessa forma, **deve-se adotar o julgamento anterior dos processos conexos, reproduzindo o decidido e as ementas, compondo a ementa do julgamento do recurso voluntário e recurso especial, em acréscimo ao disposto sobre a conexão.**

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer (i) a existência de conexão e adotar julgamento do acórdão n.º 3201-005.353, (ii) o crédito sobre os dispêndios com embalagens e (iii) o crédito com base na depreciação dos bens do ativo imobilizado.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR