



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.900312/2017-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.370 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente MACROFERTIL INDUSTRIA E COMERCIO DE FERTILIZANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

PRECLUSÃO. FATO CONSTITUTIVO DE DIREITO.

O decreto de preclusão é apenas concebível naquelas matérias de disponibilidade exclusiva das partes, isto é, cabe preclusão para as teses em que seu conhecimento dependa de manejo da parte, dentre elas, a pertinente a fato constitutivo de direito.

DILIGÊNCIA. HIPÓTESES.

Diligência, no âmbito do processo administrativo fiscal, presta-se a sanar dúvida sobre a(s) realidade(s) apontada(s) pelas provas produzidas, isto é, documentalmente demonstrada versões desarmônicas, necessária a diligência para produção de prova. Desta forma, a diligência não se presta a matéria de direito e, tampouco a suprimir encargo probatório das partes.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo, caso contrário, não. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

A permissão de crédito é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito.

CRÉDITOS. AQUISIÇÕES. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 16 da Lei 11.116/05 permite o crédito das contribuições “na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003”, sendo que os §§ 2º dos artigos 3 das Leis 10.637/02 e 10.833/03 proíbem o creditamento “da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas dos créditos referentes às aquisições de material de embalagem.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

1.1. Tratam-se Pedidos de Ressarcimento lastreados em créditos de COFINS – não cumulativos decorrentes de vendas no mercado interno de forma não tributada, referentes ao 4º trimestre de 2012.

1.2. O pedido foi parcialmente deferido por meio de despacho decisório da DRF Ponta Grossa, porquanto:

1.2.1. Insumo são os bens “*que sofr[e]m 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*”;

1.2.2. Apenas a embalagem de apresentação (“*aquela que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo*”), por se incorporar ao produto final, é insumo das contribuições, e não a embalagem de transporte;

1.2.3. “*Conforme o processo produtivo apresentado pelo contribuinte, fica claro que o combustível é utilizado para o transporte de insumos, assim como dos produtos industrializados*”;

1.2.4. “A aquisição de um bem ou serviço não tributado utilizado como insumo não gera crédito na sistemática não-cumulativa, tendo em vista disposição contida no art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833, de 2003”;

1.2.5. Apenas a energia elétrica consumida é passível de creditamento e não os encargos (multas, correção monetária) descritos na fatura de energia elétrica.

1.3. Em Manifestação de Inconformidade alega a **Recorrente** que:

1.3.1. “O conceito de insumo adotado para PIS e COFINS deve ser amplo a ponto de abranger utilidades disponibilizadas por meio de bens e serviços, desde que relevantes à operação da empresa”;

1.3.2. “As embalagens para transporte devem ser consideradas insumos para fins de apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS”;

1.3.3. O método de apropriação de crédito das contribuições é o subtrativo indireto, logo, não importa se não houve recolhimento das contribuições na operação anterior;

1.3.3.1. “Especialmente no que concerne à alíquota zero, a referida vedação se revela injusta e onerosa ao contribuinte quando os insumos são aplicados na industrialização de produtos cuja receita decorrente da venda será submetida à tributação de PIS a 1,65% e de COFINS a 7,6%”;

1.3.3.2. Nesta situação, ao tributar integralmente o faturamento vinculado com aquisição a alíquota zero, se estaria recompondo, integralmente, a tributação anterior, em quebra da não cumulatividade;

1.3.4. “Não obstante a revogação do inciso V das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as despesas e encargos financeiros também devem ser consideradas no cômputo da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, eis que insumo necessário a consecução das atividades da Impetrante”;

1.3.5. Ao final requer diligência para análise dos documentos apresentados em procedimento fiscal e no processo administrativo.

1.4. A DRJ Ribeirão Preto negou provimento à Manifestação de Inconformidade da **Recorrente**, vez que:

1.4.1. Preclusa a glosa de combustíveis;

1.4.2. “Os materiais de embalagem cujos créditos foram glosados são utilizados para transporte da mercadoria e, portanto, não integram o processo produtivo porque são utilizados após o término deste e, por isso, não podem ser enquadrados como insumo, não importando que sejam essenciais a etapas posteriores”;

1.4.3. “É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep [e COFINS] em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à

incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos”;

1.4.4. “*Não há previsão legal para considerar como crédito multa e juros não incorporados ao preço da energia e outros pagamentos feitos a terceiros, ainda que cobrados na fatura de energia elétrica*”;

1.4.5. O pedido de diligência deve seguir os requisitos descritos em norma, e não se prestam à produção de prova.

1.5. Intimada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho, reiterando o quanto descrito em Manifestação de Inconformidade somado ao seguinte:

1.5.1. Contestou a glosa de combustíveis e lubrificantes, que, de todo modo, deve ser analisada em respeito ao princípio da verdade real;

1.5.2. Nulidade por deixar de realizar a diligência pleiteada que, não obstante não cumpra os requisitos legais, deveria ser analisada em respeito ao princípio da verdade real;

1.5.3. “*As decisões judiciais e administrativas são de suma importância para a melhor interpretação do sistema jurídico administrativo e tributário, garantindo eficiência, racionalidade, celeridade e transparência nas relações entre Fisco e contribuinte*”;

1.5.4. “*É imprescindível o uso de embalagens para armazenamento, transporte, apresentação, venda e manuseio do produto*” vez que as embalagens trazem instruções de manuseio do produto.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A fiscalização de solo glosou os créditos decorrentes de aquisição de **COMBUSTÍVEIS** pois, em seu entender, este “*é utilizado para o transporte de insumos, assim como dos produtos industrializados*”. Em Manifestação de Inconformidade a **Recorrente** defendeu um conceito amplo de insumos, porém, nada disse acerca do uso efetivo dos combustíveis e, tampouco sua vinculação ao processo produtivo, o que levou a DRJ a declarar preclusa a matéria.

2.1.1. Em Voluntário, a **Recorrente** alega que argumentou de forma ampla sobre o tema (no tópico sobre o conceito de insumos) e que, de todo modo, em respeito ao princípio da verdade real o tema deveria ter sido conhecido e enfrentado pela DRJ.

2.1.2. **PRECLUSÃO** é – na escorreita lição de CHIOVIENDA – perda de uma faculdade processual das partes. Portanto, o decreto de preclusão é apenas concebível naquelas matérias de disponibilidade exclusiva das partes, isto é, cabe preclusão para as teses em que seu conhecimento dependa de manejo da parte.

2.1.3. Como sabido, ao lado das teses disponíveis às partes, há outras chamadas de ordem pública, matérias que transcendem o interesse das partes conflitantes, disciplinando relações que as envolvam mas fazendo-o com atenção ao interesse público (DINAMARCO). Com isto temos que as matérias de ordem pública são aquelas que antecedem ou impedem a análise do conflito de interesses em juízo; são relações regulamentadas por normas jurídicas cuja observância é subtraída, em medida mais ou menos ampla, segundo os casos, à livre vontade das partes e à valorização arbitrária que as mesmas podem fazer de seus interesses individuais (CALAMANDREI).

2.1.4. No presente caso há um debate sobre fato constitutivo, especificamente, vinculação do combustível adquirido pela **Recorrente** com tal ou qual serviço ou processo produtivo. Fato constitutivo de direito (sem discorremos acerca da correção ou não do mesmo) é matéria disponível às partes, é tema de direito material que não antecede a análise do conflito, pelo contrário, é o próprio conflito posto.

2.1.5. É claro que casos há em que a aplicação de determinado Precedente obrigatório é *automática*, não depende de qualquer juízo lógico do julgador sobre as provas – e daí restaria afastada a preclusão. Todavia, não obstante o precedente vinculante, para se chegar a uma conclusão do uso do combustível no processo produtivo, necessário, primeiro, argumento e depois prova – e não há um ou outro quer em Manifestação de Inconformidade, quer em Voluntário. Portanto, houve preclusão consumativa da matéria serôdia.

2.2. **DILIGÊNCIA**, no âmbito do processo administrativo fiscal, presta-se a sanar dúvida sobre a(s) realidade(s) apontada(s) pelas provas produzidas, isto é, documentalmente demonstrada versões desarmônicas, necessária a diligência para produção de prova – entendimento aparentemente compartilhado pela **Recorrente** uma vez que descreve em seu pedido que *caso seja o entendimento* deste Órgão Julgador, o processo deve ser convertido em diligência. Desta forma, a diligência não se presta a matéria de direito e, tampouco a suprimir encargo probatório das partes. E é justamente o que pretende a **Recorrente** com os pedidos de diligência.

b) Caso seja o entendimento, seja o julgamento convertido em diligência para que se faça uma adequada análise dos elementos necessários ao convencimento desse Juízo, inclusive com a intimação da Recorrente para que apresente novos documentos que esse órgão julgador entenda indispensável a comprovação do alegado; e

2.2.1. De mais a mais, como bem assevera a DRJ, o pedido de **PERÍCIA** (que não é o mesmo que diligência, sem prejuízo de compartilhar alguns dos fundamentos) em processo administrativo fiscal deve cumprir os requisitos legais, aqui, absolutamente ignorados pela **Recorrente**. Com a máxima vênia, porém o contraditório não é inegotável encontra barreira na necessidade, na praticidade da produção da prova e, também em Lei.

2.3. A fiscalização glosa os créditos das embalagens – nomeadamente, big bags, sacos de polipropileno e lacres de segurança – por entender serem de transporte, que não é incorporada ao produto final, não sendo, portanto insumos das contribuições. Em sentido semelhante, a DRJ afasta o creditamento pois a embalagem de transporte é utilizada após o processo produtivo. A **Recorrente**, a seu turno, defende que insumos são todas as despesas essenciais e relevantes ao processo produtivo e que as embalagens que sofreram a glosa assim o são, especialmente por conterem indicações do uso do produto.

2.3.1. O **MATERIAL DE EMBALAGEM** segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo, caso contrário, não. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

2.3.2. Fixado o antedito, a própria fiscalização chega à conclusão de que a **Recorrente** fornece a seus clientes o produto final em sacos de polipropileno de 50Kg e big bags de uma tonelada; logo tais bens são utilizados como embalagem primária do produto final, sendo de rigor o creditamento.

2.3.3. Não fosse suficiente, a **Recorrente** traz aos autos layout das embalagens. Nestes pode-se ver claramente que as embalagens contém informações de manuseio o que é relevantíssimo em se tratando de fertilizantes, não porque apenas porque assim dispõe a legislação (Instrução Normativa MAPA 61/2020) bem como porque trata-se de material com elevada toxicidade – o que leva a reversão da glosa também para os lacres de segurança das embalagens.

2.4. A **Recorrente** ressalta que **ACESSÓRIOS DE ENERGIA ELÉTRICA** (multas, impostos, parcelamentos) são passíveis de creditamento pois esse custo foi efetivamente suportado pela Recorrente e, excluí-lo, torna o custos dos produtos vendidos irreal além disso, tais valores sofreram incidência da contribuição.

2.4.1. Em resposta a DRJ assevera que a legislação de regência não permitiu o desconto da base de cálculo das contribuições sociais correspondente a penalidades e demais encargos com a energia elétrica como parcelamentos, multa, juros, doações e outros tributos, mas tão somente, o consumo de energia com vistas a viabilizar o processo produtivo da empresa.

2.4.2. Pouco pode ser adicionado ao descrito pela DRJ. Efetivamente a permissão de crédito é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito – menos ainda quando atrelados à mora. Igualmente, ainda que custo suportado pela **Recorrente**, o acessório da energia elétrica não é essencial ou relevante ao consumo da mesma e, conseqüentemente ao processo produtivo, sendo de rigor a manutenção da glosa.

2.5. No curso do procedimento fiscal foi detectado que parte dos serviços de industrialização por encomenda adquiridos pela **Recorrente** foram tributados com **ALÍQUOTA ZERO** e, por tal motivo, foram glosados – forte no art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833, de 2003.

2.5.1. Em sua peça de irresignação a **Recorrente** assevera que o método de apropriação de crédito das contribuições é o subtrativo indireto, logo, não importa se não houve recolhimento das contribuições na operação anterior.

2.5.1.1. “Especialmente no que concerne à alíquota zero, a referida vedação se revela injusta e onerosa ao contribuinte quando os insumos são aplicados na industrialização de produtos cuja receita decorrente da venda será submetida à tributação de PIS a 1,65% e de COFINS a 7,6%”. Nesta situação, ao tributar integralmente o faturamento vinculado com aquisição a alíquota zero, se estaria recompondo, integralmente, a tributação anterior, em quebra da não cumulatividade.

2.5.2. O pedido da **Recorrente** esbarra na dicção expressa do *caput* do artigo 16 da Lei 11.116/05 que permite o crédito em voga “na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003”, sendo que os §§ 2º dos artigos 3 das Leis 10.637/02 e 10.833/03 proíbem o creditamento “da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”.

2.5.3. De qualquer forma, a preocupação da **Recorrente** com a injustiça da tributação na operação de venda de produto que em sua composição apresente insumo adquirido sem o pagamento das contribuições não tem lugar; em primeiro porque, tratamos de pedido de ressarcimento vinculado com receitas não tributadas; em segundo pois o seu fornecedor creditou-se integralmente das contribuições incidentes sobre os insumos dos produtos que lhe vendeu, logo, o valor do tributo em cadeia não deveria ter impacto no preço do insumo adquirido pela **Recorrente**. Longe de ser um paradoxo, o artigo 17 da Lei 11.033/04 encerra o sistema de forma perfeita: se de um lado o adquirente de produto não tributado não pode se creditar, de outro vendedor do mesmo produto pode usufruir dos créditos em sua integralidade, retirando o custo tributário do preço. Desta forma, nem vendedor (que usufrui o crédito em sua integralidade), nem o comprador (que não tem no custo de compra o valor do tributo) e tampouco o Estado (que não paga créditos por duas vezes pela mesma operação) saem perdendo.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento para reverter as glosas das aquisições de material de embalagem.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Fl. 8 do Acórdão n.º 3401-009.370 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10940.900312/2017-13