Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10940.902022/2017-04

Processo nº	10940.902022/2017-04
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-009.398 – 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: 01/01/2016 a 31/03/2016

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 §§ 2° 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*".

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-009.397, de 28 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10940.902021/2017-51, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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

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 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a créditos na apuração não cumulativa do(a) CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não cumulativa, auferidos no Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016. O crédito deferido foi de R$ 1.849.607,51, utilizado em compensação diversas declaradas em Dcomp.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (a) no âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada; assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação específica; (b) a prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso; indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora; (c) as decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional; (d) declarada pelo

Documento nato-digital

Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo; (e) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada; (f) palets, caixas de papelão, filme de polietileno e containers big bag utilizados na proteção do produto acabado durante seu armazenamento e seu transporte até os clientes, correspondem a "embalagem de transporte", caracterizando dispêndios com materiais utilizados em etapas posteriores à fabricação dos produtos destinados à venda; portanto, não se enquadram como insumos e, consequentemente, não conferem direito a créditos da não cumulatividade; (g) não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços; (h) somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título as empresas concessionárias de energia elétrica.

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando o quanto descrito em Manifestação de Inconformidade somado ao seguinte:

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

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> 2.1. De saída, deixo de conhecer argumentos e contra-argumentos sobre **COMBUSTÍVEIS** eis que não houve neste processo glosa de tal aquisição. Também declaro **PRECLUSA** a glosa sobre os serviços de **CARGA E DESCARGA**, uma vez que não repetida em sede de Voluntário. Não fosse a preclusão, certamente o pedido esbarraria em insuficiência argumentativa e probatória porque a **Recorrente** apenas defende que os serviços de carga e descarga são insumos de seu processo produtivo, sem descrever, ou provar, vinculo de essencialidade ou relevância.
>
> 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 inesgotável 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, consequentemente 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 §§ 2° 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 no mercado interno e exportações (também não tributada); 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

Documento nato-digital

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 em parte do Recurso Voluntário e na parte conhecida dou parcial provimento para reverter as glosas das aquisições de material de embalagem.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de 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, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de 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 Redator

Documento nato-digital