



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.724372/2013-21
ACÓRDÃO	9303-015.444 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	16 DE JULHO DE 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	DANA INDÚSTRIAS LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

SUJEITO PASSIVO. RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido na parte em que, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restou configurada a divergência interpretativa necessária.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

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.

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.

FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre serviços de fretes utilizados para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio sujeito passivo. Somente os fretes na aquisição de insumos e aqueles fretes na venda de bens e serviços, com necessária transferência de titularidade dos produtos, dão direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos.

EMBALAGENS RETORNÁVEIS PARA TRANSPORTE DE PRODUTO FINAL. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As embalagens para transporte de produtos acabados até os adquirentes, quando retornáveis, não dão direito a crédito como insumos das contribuições não cumulativas, devendo ser classificadas no ativo permanente.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

EMENTAS APLICADAS À COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIAS APRECIADAS.

Aplicam-se ao PIS/Pasep as mesmas ementas elaboradas para a Cofins, por se tratar de idêntica matéria apreciada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas no que se refere a embalagens para transporte de produtos acabados, fretes de produtos acabados e serviços de estiva e capatazia, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento, no que se refere a fretes de produtos acabados e serviços de estiva e capatazia.

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, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

RELATÓRIO

Síntese do processo

O processo versa sobre autos de infração de PIS/COFINS, instaurado por procedimento que visava analisar a passe de cálculo e os créditos utilizados daquelas contribuições, relativamente aos períodos de 01/01/2009 a 31/12/2010.

Contra a autuação, o sujeito passivo apresentou impugnação – contestando, entre outros pontos, diversas glosas no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos -, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento da RFB (DRJ).

Contrapondo-se à decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, tendo o Colegiado *a quo* procedido, antes do julgamento do recurso, à conversão do julgamento em diligência – Resolução nº 3201-000.000 (efls. 8181 a 8192), com o fim de dirimir questionamentos diversos sobre o processo produtivo da recorrente. Consta, às efls. 8239 a 8323, resposta à intimação fiscal no curso da diligência, com o detalhamento do processo produtivo do sujeito passivo. Às efls. 8374 a 8387, encontra-se relatório com as conclusões da autoridade fiscal sobre a diligência. Às fls. 8374 a 8387, encontra-se a manifestação do sujeito passivo sobre as conclusões fiscais, na qual faz um resumo da utilização dos bens e serviços discutidos no processo.

Após a diligência, houve então o julgamento do recurso voluntário, tendo sido exarado o Acórdão nº 3201-004.920.

Recurso Especial

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº. 3201-004.920, de 25/02/2019.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência quanto às seguintes matérias:

- (a) embalagens para transporte - paradigma: Acórdão nº. 9303-007.845;
- (b) frete de produtos acabados - paradigma: Acórdão nº. 3301-004.278 (integrado pelo Acórdão nº. 3301-005.705);
- (c) serviços de estiva e capatazia - paradigma: Acórdão nº. 9303-007.856.

Em exame de admissibilidade, entendeu-se que restaram demonstradas as divergências de interpretação.

Intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial da Fazenda e do despacho de admissibilidade, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando, em

síntese, que deve ser negado provimento ao recurso interposto. Sienta, em preliminar, que os precedentes utilizados – nos casos dos itens a e b acima - não se prestam a comprovar divergência jurisprudencial, tendo em vista que tratam de situações diversas daquelas apreciadas no presente processo: no primeiro caso, o paradigma refere-se a caixas de papelão para a embalagem de produtos alimentícios; no segundo caso, o paradigma trata de frete sobre produtos acabados, enquanto a decisão recorrida versaria sobre fretes sobre transferências, fretes sobre beneficiamento, fretes de retorno de embalagens e fretes de devolução de vendas.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

Do Conhecimento

Em contrarrazões, o sujeito passivo assinala que o recurso especial não deve ser conhecido com relação a duas matérias: (i) embalagens para transporte e (ii) fretes de produtos acabados.

No tocante à primeira matéria, entendo que há divergência, pois, para a caracterização da controvérsia, interessa apenas que os acórdãos contrapostos se posicionam de forma antagônica quanto à possibilidade de creditamento de **embalagens para transporte**: no caso do paradigma, embalagens de transporte não geram créditos, pois não são incorporadas ao produto transportado; já para o acórdão recorrido, os materiais de embalagem – incluindo, nesse caso, embalagens de madeira e rack metálico – utilizados no transporte de bens (peças automotivas) são essenciais para a conclusão do processo produtivo.

Deve-se sublinhar, contudo, que o aresto paradigma só trata das embalagens para transporte de produtos acabados, de maneira que o conhecimento do recurso especial deve ser restrito às embalagens para transporte de produtos acabados - como veremos no próximo tópico, há situações em que as embalagens são usadas para o transporte de produtos em elaboração/não acabados e para armazenagem de produtos acabados.

Quanto à segunda matéria, diversamente do que sustenta a recorrente, entendo que o acórdão recorrido também trata de fretes de produtos acabados. É o que se depreende da leitura da ementa da referida decisão:

DESPESAS COM CAPATAZIA, ESTIVAS E SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO DE CARGA. GASTOS COM FRETES NACIONAIS EM GERAL. MERCADORIA ACABADA E EMBALAGENS. ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Seja pelo Art. 3.º, inciso II, seja pelo seu inciso IX ou pelo seu §3.º, inciso I, tanto por configurar insumo (dentro do conceito aqui adotado) como configurar armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e também configurar bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliada no País, inclusive porque estão ligados diretamente ao processo produtivo e atividade principal da empresa, os dispêndios com frete entre estabelecimentos, **frete de produto acabado** e embalagens, capatazia, estivas e serviços de movimentação de carga, geram direito ao crédito, pois são também relevantes e essenciais.

Também o voto condutor deixa claro que o acórdão recorrido tratou de fretes de produtos acabados:

Fretes em geral, capatazia, estivas e serviços de movimentação de carga.

Seja pelo Art. 3.º, inciso II, seja pelo seu inciso IX ou pelo seu §3.º, inciso I, tanto por configurar insumo (dentro do conceito aqui adotado) como configurar armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e também configurar bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliada no País, inclusive porque estão porque ligados diretamente ao processo produtivo e atividade principal da empresa, os dispêndios com frete entre estabelecimentos, **frete de produto acabado** e embalagens, frete de importação e exportação (pagos à PJ brasileira ainda que sejam meros agentes marítimos), capatazia, estivas e serviços de movimentação de carga, geram direito ao crédito, pois são também relevantes e essenciais.

Como se vê, é incontroverso que o aresto recorrido trata dos fretes de produtos acabados. Nesse contexto, tendo o aresto paradigma tratado especificamente de tais rubricas, mostra-se inafastável o conhecimento do recurso quanto à segunda matéria.

Com relação ao último tópico de divergência – serviços de estiva e capatazia - entendo que o recurso deve ser conhecido, nos termos delineados no despacho de admissibilidade.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso da Fazenda Nacional, excetuando-se do conhecimento qualquer discussão acerca da possibilidade de créditos sobre embalagens de transporte de produtos não acabados.

Do Mérito

O litígio restringe-se, como visto, às seguinte matérias: (a) embalagens para transporte; (b) fretes de produtos acabados; (c) serviços de estiva e capatazia.

Tendo em vista que o conceito de insumos 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, nos termos daquilo que foi decidido no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, passarei, a seguir, à análise de cada matéria.

Antes disso, é de se lembrar que o sujeito passivo é fabricante de produtos automotivos, atuando no fornecimento de autopeças.

Saliente-se, ademais, que o detalhamento dos itens controversos e do processo produtivo do contribuinte pode ser encontrado na resposta à intimação fiscal no curso da diligência (efls. 8239 a 8323), no relatório fiscal de diligência (efls. 8366 a 8368) e na manifestação do sujeito passivo sobre as conclusões fiscais (efls. 8374 a 8387).

Créditos com relação a materiais de embalagens de transporte

A Fiscalização, no relatório de diligência fala em *“racks metálicos e madeira”*, e que *“As embalagens não são as que integram o produto, servem para o transporte e armazenamento deste, das peças e dos produtos semielaborados, sendo reutilizadas muitas vezes”*.

O contribuinte, manifestando-se contra o resultado da diligência (fls. 8.386), traz as seguintes considerações:

Cabe esclarecer que tais embalagens (de madeira ou racks metálicos) são usadas para transportar as peças que servirão à montagem do produto final comercializado pela empresa, de uma para outra unidade (ex. de Gravataí para Sorocaba), conforme determinado nas rígidas disposições das normas ISO TS 16949. Servem, ainda, para deslocar produtos semielaborados dos estabelecimentos da Dana para terceiros contratados, para promover beneficiamentos nos produtos. Finalmente, são utilizadas para armazenar, dentro das instalações da Recorrente, tanto as peças, como os produtos finais.

Na tabela denominada “Sumário Executivo”, a qual traz um resumo da utilização de bens e serviços, aparece a descrição do rack metálico e das embalagens (itens 1 e 26: efls. 8312/8313) como sendo para o transporte do produto acabado (peso 300 a 800 kg).

Por sua vez, ao discorrer sobre tais itens, o voto condutor do acórdão recorrido assinala:

No denominado "after market" eles embalam com gás as peças para repor ou com defeito, utilizam embalagens e racks de ferro.

Pode-se inferir, então, que as embalagens são utilizadas para o transporte de peças e produtos semielaborados assim como para transporte e armazenagem de produtos acabados.

No entanto, como já assinalado no tópico de conhecimento, importa analisar a possibilidade de créditos sobre as embalagens para o transporte de produtos acabados.

Muito bem.

Dos autos, depreende-se que as embalagens analisadas são retornáveis, como bem salientou a autoridade fiscal no relatório de diligência. Tal fato não passou despercebido pelo aresto recorrido, o qual admitiu o crédito atinente a referidas embalagens, mas considerou que o seu aproveitamento estaria condicionado à ativação das embalagens e sua depreciação.

Nesse ponto, o aresto recorrido foi preciso: é possível o creditamento das embalagens, desde que o crédito seja limitado aos valores de depreciação das embalagens registradas no ativo, ponto que deve ser devidamente observado pela autoridade de origem quando da execução da decisão administrativa.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial nesta matéria.

Créditos com relação a fretes de produtos acabados

No que tange à matéria em análise, entendo que o frete de produtos acabados só poderia dar direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos quando estritamente vinculados às operações de vendas, entendidas aquelas operações nas quais há a circulação de mercadorias entre estabelecimento do sujeito passivo diretamente para o estabelecimento do comprador.

No caso de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio sujeito passivo, não há que se falar em operação de venda – não há o aperfeiçoamento da tradição, elemento característico da compra e venda –, não resultando, portanto, em hipótese de creditamento das contribuições não cumulativas.

Sublinhe-se, ademais, que o transporte de produtos acabados não pode ser entendido como serviço caracterizado como insumo no contexto do processo produtivo. Isso se explica pelo fato de que tal transporte se realiza em fase posterior à etapa produtiva, quando já encerrado o ciclo de produção, de maneira que tal serviço não guarda pertinência espaço-temporal com o processo produtivo: não há que se falar, assim, em essencialidade e relevância para a produção, uma vez que se realiza em etapa posterior.

Na linha de tal entendimento, vejam-se as decisões exaradas no Acórdão nº. 3302-008.822, julgado em 29/07/2020, e o Acórdão nº. 9303-010.249, julgado em 20/03/2020. Cite-se, ainda, o Acórdão nº. 9303-012.686, julgado em 08/12/2021, por voto de qualidade, em desfavor da mesma recorrente do presente recurso.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial nesta matéria.

Créditos de despesas com serviços de capatazia, estiva e movimentação de carga

Tendo em vista o conceito de insumos adotado neste voto e voltando ao caso concreto, há que se concluir que gastos portuários, com é o caso dos serviços de capatazia, estiva, movimentação de cargas, entre outros, não podem ser considerados insumos, uma vez que **constituem despesas incorridas após o processo produtivo**.

De fato, os referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do 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.

Há que se ressaltar, por fim, que os citados gastos portuários não podem ser confundidos com os gastos com armazenagem ou transporte (frete), uma vez que correspondem, evidentemente, a categorias ontologicamente distintas, 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, vejam-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.

Diante do exposto, há de se dar provimento ao recurso especial nesta matéria.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, por **dar-lhe parcial provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães