



<b>Processo nº</b>	12571.720189/2014-79
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-011.769 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	21 de setembro de 2021
<b>Recorrente</b>	B.O PAPER BRASIL INDÚSTRIA DE PÁPEIS LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.**

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

**FRETE. OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA. PEDÁGIO.**

Os gastos com pedágio na aquisição de matéria-prima não configuram o custo de produção e, por tal razão, não integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas. O frete na operação de venda dá direito ao creditamento, conforme expresso na legislação, diferentemente do pedágio pago sobre a contratação dessa operação.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.**

O pedido de diligência será indeferido quando prescindível ou desnecessário para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos custos com embalagem. Vencidos os conselheiros Paulo Régis

Venter (Suplente convocado) e Larissa Nunes Girard que não reverteram as glosas com os custos com embalagem.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Paulo Regis Venter (Suplente), Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Ausente o Conselheiro Vinícius Guimarães.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de piso que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade para manter a glosa em relação aos produtos de embalagem, gastos com telefonia celular, despesas com pedágio, bem como manter o critério de rateio proporcional feito pela fiscalização.

Em suas razões recursais, a Recorrente pleiteia a nulidade do despacho decisório, a reversão das glosas em debate, com exceção dos gastos com telefonia e, a conversão do julgamento em diligência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo que referido conceito já se encontra sedimentado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado pela sistemática repetitiva; na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, que deve ser observado pela Administração Pública – art. 19 da Lei 10.522/2002.

Contudo, antes da analisar o mérito objeto do presente processo, cumpre se pronunciar acerca do pedido de nulidade do despacho decisório por cerceamento de direito formulado pela Recorrente que, em síntese apertada, reproduz suas razões de defesa, qual seja, ausência de fundamentação para glosa dos créditos apurados.

Ao contrário do que explicitou a Recorrente, inexiste nos autos falta de fundamento para a glosa realizada pela fiscalização, considerando que o despacho decisório trouxe os fatos e os fundamentos legais para embasar sua decisão. Neste sentido, foi a decisão da DRJ, a saber:

Em sede de preliminar, a contribuinte alega a nulidade do despacho decisório por ausência de fundamentação. Nesse item, ressalta que a Autoridade Fiscal limitou-se a incluir determinadas operações, objeto de glosa, na planilha de "NOTAS FISCAIS GLOSADAS", sem trazer quaisquer outros elementos que permitissem a avaliação dos motivos hábeis a impedir o creditamento pleiteado, restando à requerente tentar deduzi-los, ao arrepio dos princípios da ampla defesa, do contraditório e da necessidade de motivação dos atos e decisões da Administração Pública, garantidas pelo ordenamento jurídico, como se depreende dos artigos 5º, inciso LV da Constituição Federal e 50 da Lei nº 9.784/99. Argumenta ainda que o CARF tem repelido decisões com vícios semelhantes.

Essa alegação não merece prosperar, pois a Fiscalização detalhou, em planilhas, as glosas efetuadas e as alterações da proporcionalidade da receita, bem como apresentou as motivações para os ajustes empreendidos. Tanto é verdade que a empresa efetuou a sua defesa, de forma bastante minuciosa, enfrentando item a item, e parte expressiva de seus argumentos serão acatados nesse julgamento.

Assim, rejeita-se o pedido de nulidade feito pela Recorrente.

Meritoriamente, com exceção dos produtos de embalagem, que será tratado em parágrafo específico, não vejo reparos a fazer na decisão recorrida, cujas razões adoto como fundamento para manter a glosa em relação aos gastos com telefonia celular, despesas com pedágio, bem como manter o critério de rateio proporcional feito pela fiscalização e afastar o pedido de conversão do processo em diligência, a saber:

#### 5. DA GLOSA DO FRETE NAS OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA - DO PEDÁGIO

*A Fiscalização constatou a inclusão de várias notas fiscais de entrada de despesas com pedágio na apuração do crédito, as quais foram glosadas sob o argumento de ausência de fundamento legal para tal dedutibilidade.*

*A empresa argumentou que as glosas referem-se a dispêndios incorridos com fretes decorrentes de operações de vendas e fretes incorridos na aquisição de material.*

*Argumentou ainda que os gastos com pedágios integram o custo do serviço de transporte contratado, ainda que relacionado à aquisição de insumos, permitindo o crédito sobre essa rubrica.*

*E, nesse sentido, juntou decisão do CARF que explicita que as despesas com pedágio, tanto na aquisição de insumos quanto na venda da produção, dão direito ao creditamento.*

*Porém, de forma diferente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais considerou que os valores de pedágio vinculados à prestação de serviços de transporte de cargas próprias e de terceiros estão fora do ciclo produtivo e, portanto, não integram o conceito de insumos. Segue ementa do julgado pertinente ao tema:*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.*

*Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme*

decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Assim, os gastos incorridos com lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, e câmaras, vinculados à prestação de serviços de transporte de cargas próprias e de terceiros geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada. O mesmo não ocorre com os valores de pedágio, fora do ciclo produtivo. Acórdão 9303-010.074, de 23/01/2020.

Ademais, a legislação que rege as contribuições ao PIS e à Cofins confere a possibilidade de desconto de créditos sobre despesas de fretes nas operações de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor, na forma do art. 3º, IX, combinado com art. 15, II, da Lei nº 10.833/03.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Art. 15 Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Ante as considerações externadas, ficam mantidas as glosas referente ao pedágio, vez que tais gastos, tanto na aquisição de insumos quanto na venda de produtos, não permitem a apuração de créditos, posto que, na aquisição, não integra o custo de produção por estar fora da cadeia produtiva e, na venda, a lei prevê no art. 3º, IX, c/c art. 15 da Lei nº 10.833/03, o creditamento sobre despesas de fretes, não contemplando o pedágio.

## 6. DA PROPORCIONALIDADE ENTRE MERCADO INTERNO, MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADO E MERCADO EXTERNO

Nesse ponto, para se efetuar o cálculo da proporcionalidade, a Fiscalização verificou as saídas declaradas pelo contribuinte nos livros fiscais e na relação de notas fiscais de saída, comparando-se os Despachos de Exportação indicados e comprovando-se sua veracidade com os dados dos sistemas da SRFB. De forma complementar, realizou-se verificação física por amostragem das notas fiscais de saída.

Após a adoção desses procedimentos, a Fiscalização identificou as seguintes irregularidades:

1) exportações diretas: os valores mensais constantes nos DACONs não correspondem com os apresentados em relatórios extraídos nos sistemas da SRF – planilha EXPORTAÇÕES DIRETAS em anexo. Os valores mensais das exportações diretas foram reajustados conforme planilha “Apuração dos Créditos”.

2) exportações indiretas: no 1º trimestre de 2006, foram glosadas as exportações indiretas (CFOP 5.501 e 6.501) por falta de comprovação do fim específico de exportação. A partir da conferência física das notas fiscais de saída, verificou-se que foram apresentadas notas de saída para própria interessada, com CNPJ 76.700.103/0001-26. Conforme Contrato Social, a empresa INPACEL INDUSTRIA DE PAPEL ARAPOTI – CNPJ 76.700.103/0001-26 e a INPACEL AGROFLORESTAL LTDA – CNPJ: 81.098.154/0001-60, em 19/09/2005, constituíram a VINSON INDUSTRIA DE PAPEL ARAPOTI - CNPJ 07.632.665/0001-67, cuja razão social foi alterada para STORAENSO ARAPOTI INDUSTRIA DE PAPEL, na 6º alteração contratual, em 11/09/2006. Tais valores foram excluídos da base de cálculo no 1º trimestre de 2006, conforme planilha “Apuração dos Créditos”.

Em sua peça de defesa, o contribuinte apresentou uma planilha relacionando as exportações diretas realizadas no ano de 2006, indicando as respectivas notas de saída e os respectivos números dos Despachos de Exportação, bem como algumas vias das notas emitidas para que essa D. Delegacia de Julgamento reconheça a integralidade do crédito pleiteado.

Assim, em relação a esse ponto, não assiste razão ao contribuinte, pois ele se limitou a apresentar, em planilha, a relação diária das vendas efetuadas, sem demonstrar os pontos divergentes em relação aos procedimentos efetuados pela Fiscalização, que se baseou em batimentos efetuados a partir de informações fornecidas pelo contribuinte com dados constantes dos sistemas informatizados da RFB e na análise das operações efetivadas pela empresa, demonstrando, ao final, de forma clara, o motivo do recálculo da proporcionalidade adotada pelo contribuinte, com base nas considerações acerca do CFOP das operações relacionadas às exportações.

Além disso, alegou que a Autoridade Fiscal deveria reconhecer as receitas de exportação (mercado externo) como sendo de mercado interno, apurando o crédito de forma idêntica e retificando de ofício os DACONs apresentados.

Em relação ao reconhecimento das receitas de exportação como mercado interno, destaca-se que o art. 6º, § 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelece a exigência de vinculação dos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. Eis a dicção do dispositivo:

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu resarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*

Ante as considerações externadas, entende-se que, em relação a essa alegação, portanto, não assiste razão à empresa, em virtude da exigência legal, na forma do § 2º e 3º do artigo citado acima, de vinculação dos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, devendo ser aplicado o mesmo raciocínio em relação aos créditos relacionados aos custos, despesas e encargos vinculados à receita do mercado interno. Sendo assim, é ilegal a vinculação entre créditos de mercado externo com interno, para fins de creditamento, como requerido pelo contribuinte.

## 7. DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Ao final, a defendente (contribuinte) pugna pela conversão do feito em diligência para que seja confirmada a forma de utilização de todos os insumos excluídos do creditamento em apreço ao longo do processo produtivo, bem como a aferição das exportações diretas e indiretas realizadas pela requerente, com o intuito de se comprovar a sua absoluta regularidade para fins de constituição do crédito pleiteado.

No que diz respeito à conversão do julgamento em diligência, cabe esclarecer que a realização de diligências e/ou perícias está reservada para matérias complexas ou

*pontos duvidosos, que requerem conhecimentos especializados, necessários à formação de convicção do julgador.*

*Dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, em seu artigo 18:*

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).*

*No caso concreto, não se detecta a necessidade de uma apuração técnica especializada, ou mesmo de esclarecimento de pontos duvidosos, visto que os autos se encontram devidamente instruídos com as informações e documentos necessários e suficientes a sua solução na esfera administrativa.*

*Portanto, rejeito o pedido da realização de diligência e/ou perícia, formulado na peça de defesa, por ser esta prescindível à solução do presente litígio.*

Em relação ao material de embalagem, a DRJ assim justificou a manutenção da glosa:

*Primeiramente, transcreve-se o entendimento da Fiscalização sobre os itens glosados nesse ponto:*

*Com relação às aquisições de fitas, papel Kraft, cantoneiras, papel de embalagem, tubete de papelão e outros, através da descrição do processo produtivo, a Fiscalização verificou que tais bens não são utilizados durante o processo de fabricação do produto e não se incorporam ao produto elaborado, uma vez que são utilizados apenas para o transporte e proteção do produto (depois do produto estar fabricado) e, sendo assim, não geram créditos de contribuição e foram glosadas. Tratam-se de embalagens destinadas exclusivamente ao acondicionamento e transporte dos produtos.*

*A contribuinte, em sua peça de defesa, argumentou que os materiais de embalagem garantem que os produtos vendidos cheguem ao cliente de forma intacta, tornando-se, assim, essenciais, ao processo produtivo.*

*Com o intuito de esclarecer a utilização/finalidade dos materiais de embalagem, apresentou tabela demonstrando a descrição e utilização de cada item no processo produtivo.*

<b>1.1 INSUMO</b>	<b>DESCRIÇÃO E UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO</b>
CANTONEIRA LISA KRAFT 50X50X3.5X63MM	Material utilizado para embalar os fardos de madeira serrado que serão entregues aos clientes.
DISCO 1170 MM DUPLO PAPELÃO ONDULADO	Material utilizado para a proteção da lateral das bobinas com o intuito de evitar qualquer dano com o produto durante o transporte.
DISCO PAPEL KRAFT PLASTIFICADO 990MM	Material utilizado para dar acabamento à embalagem, evitando que as pontas do papel capa fiquem expostas, garantindo a não-absorção de umidade.
FITA CREPE REF.53123 24MMX50M TESA	Material utilizado para auxiliar na fixação das laterais do papel capa.
FITA ADESIVA DUPLA FACE 25 MM TESA	Material utilizado para realizar emendas necessárias nas folhas quando ocorre alguma quebra no produto.
FITA EASY SPLICING 75MM X	Material utilizado para fazer o splice no coater,
55 M	garantindo, assim, a continuidade do processo.
FITA LINEAR CÓDIGO 9995 63MMX55MM 3M	Material utilizado para fazer o splice no coater, garantindo, assim, a continuidade do processo.
FITA P/EMPACOTAMENTO 25MMX50M	Material utilizado na embalagem do papel acabado.
FITA POLYEESTER AAR 16X1,02MM	Material utilizado para fixação das embalagens aos fardos de madeira.
FITA SIMPLES FACE PAPEL 917B 3M	Material utilizado como reforço nas emendas feitas, com o objetivo de garantir a qualidade do procedimento.
PAPEL EMBALAGEM EXTRUSADO 800MM	Material utilizado para a embalagem de bobinas.
PAPEL EMBALAGEM KRAFT EXTRUSADO 1000MM	Material utilizado para a embalagem de bobinas.
PAPEL KRAFT MARROM LARGURA 1200MM	Material utilizado para a embalagem de bobinas.
PLUG DE MADEIRA P/TUBETE 76,2MM	Material utilizado para a fixação do disco externo na lateral da bobina.
ROLOS DE FITA ADESIVA BN 6368	Material utilizado para preencher os furos do papel.
ROTULO P/ IDENDIF BOBINA 375MMX13 1VIA	Material utilizado para identificação da bobina.
ROTULO PAPEL IMUNE 13,9 LARG X	Material utilizado para identificação da bobina com taxas diferenciadas.
TUBETE DE PAPELÃO ESP. 76,2X15X5250 HQ4	Material utilizado como suporte para o enrolamento do papel, permitindo, assim, a confecção da bobina.
TUBETE PAPEL KRAFT 76,2X15X5250 MM	Material utilizado como suporte para o enrolamento do papel, permitindo, assim, a confecção da bobina.

*O contribuinte asseverou que os materiais de embalagem devem ser considerados como insumos por fazerem parte do custo de venda arcado pela requerente, tendo em vista que tais itens servem para a conservação e preservação da integralidade dos produtos vendidos.*

*Segue transcrição de ementas de acórdãos do CARF, colacionados pelo contribuinte, relacionadas ao tema:*

**MATERIAL DE EMBALAGEM. DIREITO AO CRÉDITO.**

*No regime da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins, há direito à apuração de créditos sobre as aquisições de bens utilizados na embalagem para transporte, cujo objetivo é a preservação das características do produto vendido. Acórdão nº 3803-03.222, sessão de 17/07/2012.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM. DIREITO AO CRÉDITO.**

*No regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins as indústrias de móveis têm direito a créditos sobre aquisições de materiais de embalagem, como etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme stretch e fita de aço, por constituírem insumos vinculados aos produtos fabricados. Acórdão nº 3401-001.585, sessão de 01/09/2011.*

*Porém, de forma diferente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais considerou que os gastos com material de embalagem para acondicionamento durante o transporte não permite o creditamento, por ausência de previsão legal e também porque não se incorporam ao processo produtivo, integrando o produto já acabado. Seguem ementas dos julgados pertinentes à matéria:*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004*

**PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE**

*A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte. Acórdão 9303-007.126, de 11/07/2018.*

**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. Acórdão 9303-007.845, de 22/01/2019.*

*Ante as considerações externadas, entende-se que as aquisições de fitas, papel Kraft, cantoneiras, papel de embalagem, tubete de papelão, tubete de papel Kraft, rótulos e outros materiais utilizados para apresentação e acondicionamento do produto acabado não permitem a apuração de créditos de insumo consoante o art. 3º,*

*inciso II, das Leis do PIS e da Cofins, pois tem o objetivo de permitir o acondicionamento do produto durante o transporte, constituindo itens que se encontram fora do processo produtivo. Assim, mantém-se a glosa dos gastos referentes a esses materiais, os quais encontram-se discriminados na planilha anexa às fls. 1066/1069 dos autos.*

Analisando o contexto probatório dos autos e a atividade da Recorrente, entendo que a glosa em relação aos produtos de embalagem deve ser revertida. Isto porque, os materiais de embalagens, sejam de apresentação ou de transportes utilizados com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito em reverter a glosa em relação aos produtos de embalagem..

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo