



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.901563/2011-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.844 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente POLITENO INDUSTRIA E COMERCIO S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

Processo Administrativo. Sobrestamento. Descabimento.

O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a Administração a impulsionar o processo até sua decisão final. Não há previsão legal nem para o sobrestamento, nem para o julgamento conjunto de processos.

Diligência. Perícia. Desnecessária. Indeferimento

Indefere-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

Créditos da Não-Cumulatividade. Conceito de Insumo. Critérios da Essencialidade ou da Relevância.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça e incorporado pela legislação complementar tributária, 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, enquadrando-se aí, no caso dos autos; vapor; água desmineralizada; água clarificada e ar comprimido (ar de instrumento).

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

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

Não-Cumulatividade. Créditos Apurados. Dedução das Contribuições Devidas.

Somente os créditos do PIS/Pasep e da Cofins remanescentes após o desconto de débitos das respectivas contribuições poderão ser utilizados para ressarcimento ou compensação

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de realização de diligência, para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para afastar as glosas associadas a água desmineralizada; água clarificada; vapor a 15 Kgf/cm² e a 42Kgf/cm²; e (ii) por maioria de votos, para afastar as glosas relativas a material de embalagem, vencidos o Conselheiro Ronaldo Souza Dias (Relator), que negava provimento, e os Conselheiros Oswaldo Goncalves de Castro Neto e Luís Felipe de Barros Reche, que o davam em menor grau, negando provimento quanto aos pallets. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Fernanda Vieira Kotzias, substituída pelo conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

(documento assinado digitalmente)

Luís Felipe de Barros Reche – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Müller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, e Luís Felipe de Barros Reche (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 342 e ss) interposto contra decisão contida no Acórdão n.º **14-64.595 - 14ª Turma da DRJ/RPO** de 06/03/17 (fls. 312 e ss), que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 211 e ss) interposta contra Despacho Decisório (fls. 02 e ss), que não reconheceu direito creditório, formulado em PER/Dcomp, referente a **ressarcimento de Cofins não-cumulativa Exportação**, do 1º trimestre de 2007.

I - Do Pedido, do Despacho Decisório e da Manifestação de Inconformidade.

O relatório da decisão de primeiro grau (fls. 312 e seguintes) resume bem o contencioso até então, aqui se o transcreve:

Politeno Indústria e Comércio SA, CNPJ n.º 13.603.683/0001-13, pessoa jurídica posteriormente sucedida por Braskem SA, CNPJ n.º 42.150.0001-70, apresentou Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) (fls. 04/07) reivindicando crédito de R\$ 3.089.256,81 que entende possuir com origem na legislação da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no regime não cumulativo, apurado em relação ao 1º trimestre de 2007, com fundamento no §1º do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003. Ao valor pretendido, a interessada vinculou Declaração de Compensação.

Para análise do Pedido, iniciou-se fiscalização durante a qual foram solicitados diversos documentos, entre eles alguns arquivos digitais especificados no Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 15, de 2001. Depois de apresentar parte dos documentos requeridos, a interessada afirmou à auditoria que não dispunha dos '*4.10. Arquivos Complementares PIS/Cofins*', justificando que não seria obrigada à manutenção de tais registros.

Diante dessa resposta e entendendo que a apresentação do nomeado arquivo digital seria condição para comprovação do direito de crédito demandado, o responsável pela auditoria encerrou a diligência propondo o indeferimento do Pedido de Ressarcimento e a consequente não homologação da compensação vinculada (fls. 151/156).

Despacho Decisório (fl. 2) foi gerado em 02/12/2011 pelo Sistema de Controle de Créditos (SCC) dele tendo sido a contribuinte cientificada em 21/12/2011, conforme fl. 3.

Entre a emissão do despacho decisório e a ciência dele, a contribuinte impetrou ação de Mandado de Segurança (inicial às fls. 46/75) pleiteando medida liminar e depois a concessão de amparo definitivo para que a autoridade fiscal reabrisse o procedimento de averiguação do direito creditório e prosseguisse na análise dos demais documentos que sustentam o direito independente da entrega dos '*4.10 Arquivos Complementares PIS/COFINS*' em meio eletrônico. Liminar concedida em 13/12/2011 foi confirmada pelo Juízo em 17/01/2012 ao examinar pedido de reconsideração da autoridade impetrada. Nessa última manifestação o Poder Judiciário determinou a anulação do despacho decisório e o prosseguimento da análise dos demais requisitos do pleito administrativo, afastada judicialmente a obrigatoriedade da entrega dos arquivos digitais em foco.

Não obstante o provimento judicial, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade contestando o despacho decisório emitido pelo SCC (fl. 102/111) e pleiteando a baixa dos autos em diligência para que se apurasse o direito de crédito com base nos documentos de posse da pessoa jurídica.

Diante da determinação judicial, a unidade local, como informa o responsável pela Seção de Orientação e Análise Tributária (Saort) em despacho de encaminhamento de fls. 159, reabriu o procedimento fiscal para viabilizar nova apreciação da demanda remetendo os autos para a equipe de fiscalização.

A auditoria foi reaberta, conforme Termo de Início de fls. 163. O resultado dos trabalhos foi exposto no Termo de Verificação Fiscal de fls. 175/183. Diz a autoridade:

[...]

O contribuinte transmitiu PER e DCOMP, indicando como origem do crédito valor da Contribuição para a COFINS não-cumulativa - Exportação, referente ao 1º trimestre de

2007. Os valores detalhados na PER estão de acordo com as informações prestadas na DACON - Demonstrativo de apuração das contribuições sociais;

A empresa auferiu receita de vendas tanto no mercado interno como também no mercado externo, informando, na coluna "receita de exportação" da DACON, os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação. Foi utilizado, conforme a memória de cálculo apresentada, o método do rateio proporcional, onde foi aplicada aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta auferida em operações de exportação e a receita bruta total;

No período sob análise, o contribuinte apurou o Imposto de Renda pelo lucro real, estando de acordo com a sistemática de tributação da COFINS não-cumulativa.

Para fins de análise do pleito, foram consideradas as informações prestadas pelo contribuinte conforme descrito no item 2, confrontadas com informações extraídas dos sistemas da Receita Federal, além do SINTEGRA, onde, através de amostragem, não se constatou divergência nos valores de vendas, aquisições e serviços informados pela empresa;

[...]

Em tópico específico, a auditoria posiciona-se quanto a determinados bens considerados como insumos pela pessoa jurídica:

De acordo com as informações extraídas do laudo do processo produtivo, além da resposta do contribuinte ao termo de ciência e intimação fiscal, constatamos que alguns produtos considerados pela empresa não se enquadram no conceito de insumo gerador de crédito da contribuição, conforme previsto na legislação de regência.

[...]

Pontua o agente fiscal, recorrendo ao disposto na Instrução Normativa RFB nº 404, de 2004, bem como no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, que os insumos geradores de créditos no regime da não cumulatividade restringem-se ao universo das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

E prossegue:

Da relação de bens adquiridos pela empresa, foram identificados alguns produtos que não se enquadram nos requisitos previstos na legislação, pois não se integraram ao produto final, nem tampouco sofreram alterações em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação. Para maior clareza, detalharemos os motivos da glosa por grupos distintos de produtos:

PALLETS / BIG BAG / CAPA BIG BAG / ABRAÇADEIRA / FILME

Pallets são estrados de madeira que são utilizados para movimentação de cargas. Conforme laudo técnico, o contribuinte informou a seguinte utilização para o produto: "É usado para expedição e movimentação de produto final. É enviado junto com o produto para o cliente e não retorna".

Os Big Bags são contentores flexíveis, usados para transporte e armazenamento de qualquer tipo de líquidos, granulados ou produtos em pó. No presente caso, são utilizados para ensacar os produtos fabricados pela empresa. As abraçadeiras, filmes e capas de big bag são utilizados para finalizar o processo de armazenamento e transporte dos produtos fabricados pela empresa;

Como se vê, os insumos aqui abordados são utilizados no acondicionamento e transporte dos produtos fabricados pela empresa. Assim, por não se integrarem ao produto final durante o processo de fabricação, nem tampouco sofrerem qualquer alteração em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, não podem ser considerados insumos geradores de crédito para o Cofins não-cumulativa.

[...]

ÁGUA CLARIFICADA, ÁGUA DESMINERALIZADA E VAPOR

Esses produtos são classificados como "utilidades", e são utilizados no processo de troca de calor, atuando nas etapas de resfriamento ou aquecimento. Tais produtos não se integram ao produto final, nem tampouco sofrem qualquer modificação em contato direto com o produto em fabricação. Por essa razão, não podem ser considerados insumos geradores de crédito para o Cofins não-cumulativa;

[...]

O contribuinte alega que a água desmineralizada é utilizada em fases distintas do processo produtivo, porém, conforme resposta ao Termo de Ciência e Intimação fiscal, não segregou as quantidades utilizadas em cada fase, limitando-se a afirmar que "podemos considerar a granulação (resfriamento do polímero na matriz das extrusoras) como sendo o grande consumidor deste insumo". Assim, pela falta de elementos que permitam a segregação da água desmineralizada nas diferentes fases da produção, os custos de aquisição referentes a este insumo deverão ser glosados.

A autoridade fiscal informa que, procedida a glosa dos créditos sobre os itens não considerados como insumo e refeitos os cálculos, apurou-se que o valor do crédito da COFINS não cumulativa – Exportação passível de ressarcimento/compensação relativo ao 1º trimestre de 2007 é de R\$ 2.632.203,50.

Encaminhado o documento para a Seção de Orientação e Análise Tributária, ali foram preparados o Parecer de fls. 197/200 e o Despacho Decisório de fl. 208 que formalizaram o deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento reconhecendo direito creditório de R\$ 2.632.203,50 com a homologação da compensação até esse limite.

Notificada do despacho decisório em 28/03/2012, em 27/04/2012 a empresa sucessora Braskem SA apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 211/248.

Depois de apresentar a origem legal do direito de crédito e historiar brevemente o processo combate o que a seu ver seriam glosas indevidas de créditos calculados sobre bens que teriam a natureza de insumo.

Recorrendo à interpretação do §12 do art. 195 da Constituição Federal de 1988, ao disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a excertos da jurisprudência administrativa e da doutrina, conclui que o direito ao

crédito não se restringe apenas em relação às matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na produção, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, que não encontrem óbices na Lei nº10.833, de 2003.

Denuncia que:

a Receita Federal, ao editar a Instrução Normativa nº 404/2004, acabou definindo o conteúdo do vocábulo insumos, para fins de apuração da COFINS na sistemática não-cumulativa, valendo-se exatamente dos mesmos critérios que foram traçados pela legislação de regência do IPI para estabelecer o alcance do referido vocábulo para fins deste imposto.

[...]

No entanto, a materialidade da contribuição em tela é diversa da do IPI, já que consiste na aferição de receita, de modo que a conceituação de insumo para fins da implementação da técnica da não-cumulatividade da COFINS deve levar tal especificidade na devida conta.

[...]

Seguindo esta linha de raciocínio, não se poderia, portanto, interpretar o conceito de insumo a partir da legislação do IPI, em razão da divergência da materialidade desse imposto em relação à contribuição social em questão. Isto porque, como é cediço, a materialidade da COFINS vai além da mera industrialização de mercadorias, abrangendo todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Assim, não há outra conclusão possível senão a da total inaplicabilidade do conceito de insumo albergado na legislação de regência do IPI, tomado por empréstimo pela IN nº 404, para operacionalizar a sistemática não cumulativa da COFINS.

Diante disso, é inegável que a IN se mostra absolutamente imprestável, pois criou conceito restritivo de insumos, não veiculado pela própria Lei nº 10.833/2003.

Partindo dessa premissa, a interessada passa a discorrer especificamente sobre a efetiva natureza de insumos dos bens alvo da glosa fiscal. Expõe a manifestação a respeito dos itens glosados:

Vapor

O vapor de 15 kg/cm² e o vapor de 42 kg/cm² são utilizados como trocadores de calor com a corrente do processo.

Com efeito, o processo produtivo do polietileno é baseado em reações químicas exotérmicas, ou seja, que liberam calor. Assim, em determinadas fases da produção é imprescindível que o calor gerado seja retirado das correntes líquidas e sólidas produzidas, sob pena de prejuízo irreversível ao produto final.

Por este motivo, é utilizado vapor, que permite que se atinja a temperatura ideal para continuidade do processo produtivo de polietileno, dentro das especificações técnicas inerentes a tal produto.

Desta forma, apesar de não entrar em contato direto com o produto final, percebe-se que o vapor adquirido pela Requerente é indiscutivelmente um insumo, já que, a partir de sua utilização, é obtida a temperatura necessária para cada uma das etapas do processo produtivo, devendo, portanto, compor a base de cálculo do crédito da COFINS em voga.

Ressalte-se, neste particular, que a Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, ao promover alteração no inciso III, do art. 3.º da Lei n.º 10.833, reconheceu, textualmente, o direito aos créditos sobre as aquisições do vapor.

[...]

Tal alteração na legislação não teve outro propósito senão deixar ainda mais claro o direito que assiste aos contribuintes em relação às aquisições de vapor, quando utilizado como energia térmica do estabelecimento fabril.

Portanto, é inegável o direito a crédito que assiste à Requerente no caso em apreço.

Água clarificada

A água clarificada é utilizada e consumida ao longo do processo produtivo e que, dada as suas funções no processo produtivo, mostra-se nele indispensável.

O insumo adquirido pela Requerente é utilizado essencialmente nas torres de resfriamento da planta industrial, onde ocorre o resfriamento de diversos fluidos do processo produtivo do polietileno.

Conforme acima pontuado, o processo produtivo do polietileno é baseado em reações químicas exotérmicas, ou seja, que liberam calor. Assim, em determinadas fases da produção é imprescindível que o calor gerado seja retirado das correntes líquidas e sólidas produzidas, sob pena de prejuízo irreversível ao produto final.

Note-se que o insumo ora em exame tem função análoga ao papel desempenhado pelos combustíveis, aos quais a legislação reconhece expressamente o direito aos respectivos créditos.

Enquanto os combustíveis propiciam o necessário aquecimento das turbinas, equipamentos e máquinas, a fim de atingir as condições necessárias à regular operação do processo produtivo, a água clarificada tem papel inverso, na medida em que resfria os fluidos e/ou correntes resultantes deste mesmo processo fabril, atingindo a temperatura necessária à ocorrência das reações físico-químicas inerentes ao processo produtivo.

Portanto, ao propiciar o resfriamento necessário das correntes que originam o produto final, a água atua de forma semelhante aos combustíveis, proporcionando que sejam assim atingidas as condições técnicas necessárias à fabricação dos produtos dentro dos patamares exigidos pelo mercado.

Constata-se, portanto, dos poucos exemplos aqui citados, que a água clarificada afigura-se em típico insumo, dentro do processo produtivo da Requerente; sendo seu consumo imprescindível ao controle da temperatura dos insumos nele empregados e, conseqüentemente, das reações químicas que ocorrem durante a produção do polietileno.

Água Desmineralizada

A Água Desmineralizada é um insumo de fundamental importância para o processo produtivo da Requerente, tendo por finalidade conferir propriedades distintas aos produtos finais. Sua utilização se dá nas três plantas, áreas distintas do processo de produção do Polietileno, sendo que o uso mais comum é na etapa final de peletização (granulação).

Na etapa final de peletização, a função da Água Desmineralizada é solidificar o polímero que fora fundido, através do contato direto, bem como conduzir os polímeros para outras etapas do processo produtivo.

Assim, salta aos olhos a essencialidade do referido insumo para o processo produtivo da Requerente.

Não é por outra razão que o aludido produto se afigura em custo de produção do polietileno, pelo que urge seja reconhecido o direito creditório decorrente dos custos incorridos na sua aquisição.

Material de embalagem

No exercício das suas atividades, a Requerente necessita adquirir materiais de embalagem utilizados no ensacamento do polietileno de Alta Densidade e de Ultra Alta Densidade produzidos da planta industrial, a exemplo dos **big bags e capas para big bags**, constituindo-se estes em insumos do processo produtivo.

Tais materiais tratam-se de sacos, que comportam maior ou menor quantidade de produtos, onde são acondicionados os produtos finais da Requerente, sendo indispensáveis à venda destes e a entrega aos clientes, sob pena de estas inviabilizarem-se.

Pois bem. Após serem produzidos e embalados, os produtos são empilhados sobre os **paletes** - material adquirido com a finalidade de deslocar as embalagens dentro da planta - para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque; deixando, por fim, o estabelecimento da Requerente com destino aos seus compradores.

Registre-se que os paletes são classificados como "one way" devido ao fato de os mesmos não serem retornáveis.

É forçoso concluir, portanto, que os paletes são indispensáveis para à venda do polietileno produzido pela Requerente, e consequente entrega do produto aos seus clientes.

Não fossem tais produtos, a Requerente, certamente, não disporia de meios adequados para estocar e transportar os seus produtos finais, concluindo assim a sua atividade, que somente se finaliza após a devida entrega do produto aos seus clientes.

Ora, o processo produtivo não pode ser encarado de forma limitada, pois compreende todas as etapas de preparação do produto final, até a sua disponibilização ao adquirente deste; de modo que as etapas de ensacamento e transporte não podem ser dissociadas do processo fabril.

Diante do quanto aqui explicitado, não restam dúvidas de que o aludido produto se afigura em efetivo custo assumido pela Requerente em seu processo produtivo; pelo que os valores despendidos em sua aquisição devem compor a base de cálculo do crédito da COFINS vinculada às receitas de exportação.

É forçoso concluir, portanto, que tais embalagens são indispensáveis para a venda do polietileno produzido pela Requerente, diante do que os custos na sua aquisição devem compor a base de cálculo do crédito da COFINS vinculado às receitas decorrentes de vendas para o exterior.

Especificamente em relação aos materiais utilizados na identificação final do produto, é indiscutível sua importância e imprescindibilidade no processo produtivo, haja vista que tais produtos permitem a correta identificação e individualização do produto final, a exemplo da tinta utilizada na impressão das informações constantes da embalagem e das etiquetas nelas afixadas, sem as quais não seria possível a satisfatória distribuição dos produtos aos clientes.

Nesse mesmo diapasão, as abraçadeiras, filmes e adesivos hot melt têm por finalidade manter agrupadas por espécie e quantidade as embalagens já preenchidas e devidamente

vedadas pelos lacres, para, então, serem distribuídas aos compradores na forma como solicitado.

Pois bem! Partindo dos argumentos acima expendidos, sobretudo em face dos mais recentes julgados emanados do CARF, deve-se reconhecer que a aquisição das embalagens aqui apontadas gera direito ao crédito pretendido; já que constituem, evidentemente, custos necessários para o auferimento de receitas de exportação por parte da Requerente.

Ora, conforme demonstrado ao longo da presente Manifestação, o fato de as embalagens e demais produtos utilizados na identificação destas representarem custos necessários à consecução do objeto social da Requerente por si só já lhe garante o direito creditório em debate. Logo, carece de relevância para fins de aproveitamento do crédito a distinção engendrada pela fiscalização entre "embalagens incorporadas ao produto" e "embalagens de transporte".

Adiciona que a legislação que trata da possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade, não distingue espécies distintas de embalagens. E prossegue:

Destarte, a distinção entre embalagem "incorporada ao produto final" e aquela utilizada para "acondicionamento" ou "transporte", manejada pela fiscalização para glosar parcialmente os créditos apurados sobre os gastos com sua aquisição não encontra amparo legal na legislação.

Tal distinção, em verdade, não passa de uma mera ficção criada pela fiscalização na vã tentativa de justificar o injustificável, a saber: glosa dos valores relativos aos materiais de embalagens.

Sendo assim, os gastos experimentados pela Requerente a título de aquisição de material para embalagem in totum, conferem-lhe direito ao crédito da COFINS, visto que indispensáveis à concretização da etapa final do processo produtivo, qual seja, entrega do produto elaborado aos respectivos compradores.

A ausência de embasamento legal para a diferenciação feita pela autoridade administrativa, fulmina qualquer tentativa de conferir às embalagens que, em sua ótica, são "integradas ao produto final durante o processo de fabricação", tratamento jurídico diverso daquelas reputadas como sendo voltadas ao mero "acondicionamento e transporte dos produtos fabricados pela empresa".

Restam, portanto, rechaçadas as alegações de que somente uma destas conferiria à ora Manifestante créditos passíveis de serem descontados do valor a pagar apurado, seja porque todos os custos ligados ao processo produtivo garantem o direito creditório - a teor da recente jurisprudência do CARF, seja porque inexistente na legislação diferenciação entre as espécies de embalagem.

Neste contexto, imperioso concluir pelo descabimento das glosas realizadas pela autoridade fiscalizadora, porquanto insustentáveis as alegações por ausência de amparo legal para a distinção atentada.

Feitos os devidos esclarecimentos sobre os citados produtos - que conduzem à inequívoca conclusão de que estes se afiguram em efetivos insumos - fica evidente que os gastos a estes correspondentes, tratando-se de efetivos custos, devem ser incluídos na base de cálculo, gerando, assim, direito ao crédito da COFINS equivocadamente glosado pelo preposto fiscal.

Protesta a interessada, neste ponto, caso não consideradas suficientes as provas acostadas aos autos, pela juntada de razões complementares e pela realização de

diligência fiscal para que se afira se os produtos glosados satisfazem o conceito de insumo.

Avançando em suas razões de inconformidade, a interessada interpreta o texto da alínea 'a' do §4º, I, do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2003, concluindo que a *ação direta* a que se refere o dispositivo não deve ficar adstrita ao contato físico do bem com a mercadoria em produção, mas sim à sua afetação direta ao processo produtivo, em vista da essencialidade do bem na fabricação.

Abrindo nova frente, a manifestação de inconformidade contesta a recomposição do DACON por parte da fiscalização que utilizou de parte do crédito cujo ressarcimento foi pleiteado para dedução da contribuição devida em março de 2007, em valor superior àquele já utilizado pela requerente para esse mesmo fim. Assim detalha a interessada:

Com efeito, verificando que o montante de créditos relacionados às operações tributadas no mercado interno restara reduzido em razão das glosas efetuadas sobre os bens utilizados como insumos, o fiscal apropriou-se de parte do crédito cujo ressarcimento/compensação fora reclamada para zerar a contribuição devida.

Por conta de tal procedimento, parte do débito que fora compensado pela Requerente com os créditos vinculados às receitas de exportação ficou a descoberto, dando origem a um saldo devedor final no importe de R\$ 457.053,31.

Deve-se ponderar, todavia, que tal exigência decorre de flagrante impropriedade por parte da Fiscalização; isso porque não poderia a fiscalização dar destinação diversa aos créditos cujo ressarcimento e compensação fora pleiteada, deles se valendo para fins de deduzir a contribuição apurada, eis que lhe competia, tão somente, pronunciar-se sobre o pedido de ressarcimento e compensação dos créditos que remanesceram após a ação fiscal.

Por força do princípio do devido processo legal, albergado pela Constituição Federal, não lhe cabia nesse caso seguir outro trâmite senão aquele decorrente dos pedidos de ressarcimento e compensação, com base nos quais, a autoridade fiscal deve julgar o pleito tal como formulado pelo contribuinte.

[...]Em casos tais, a autoridade fiscal tem toda a liberdade de negar o ressarcimento e não homologar a compensação, se dissentir do crédito apurado pelo contribuinte; porém não pode jamais desbordar tal competência, dando aos créditos postulados pelo contribuinte destinação diversa daquela manifestada no PER/DCOMP.

Portanto, não competia à autoridade fiscal responsável pela apuração do crédito pleiteado por meio de Pedido de Ressarcimento saldar eventual débito de COFINS relativo ao período em que ocorreu o creditamento, resultante das glosas efetuadas sobre tais créditos, por meio de compensação, de ofício, dos créditos utilizados pelo contribuinte com outra finalidade.

Mesmo porque a compensação de ofício deve seguir os trâmites estabelecidos no art. 6º, § 3º, do Decreto nº 2.138/1997 e no art. 34 da Instrução Normativa nº 600/2005; os quais foram ignorados pela fiscalização, ao arripio do princípio da legalidade.

[...]Ao Sr. Auditor Fiscal cabia, indubitavelmente, ressarcir o crédito por ele apurado após a ação fiscal, homologando a compensação deste com os débitos declarados até o limite do valor reconhecido; e não arbitrariamente manipular o crédito do contribuinte para fins de abatimento da contribuição devida.

Mesmo porque, caso viesse a resultar eventual diferença no saldo a recolher da COFINS, decorrente das glosas efetuadas e do ressarcimento/compensação efetuados, este deveria ser objeto de regular lançamento, sob pena de violação a diversos princípios norteadores do Processo Administrativo, tais como o princípio do devido processo legal e o princípio da segurança jurídica.

[...]Neste espeque, certa de suas premissas e respaldada pelas mais respeitáveis doutrina e jurisprudência, ainda que essa d. Turma de Julgamento entenda pela procedência das glosas realizadas pela fiscalização, tem-se que o procedimento adotado pelo preposto fiscal quando da recomposição do DACON encontra-se eivado de vício, incapacitando-o para o fim ao qual se destina, na medida em que dá uma destinação diversa àquela empregada pela Requerente aos créditos da COFINS Não Cumulativa vinculados às receitas de exportação

Ao fim, postula a reforma do despacho decisório.

II – Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º grau julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, argumentando, em resumo, que:

(...)

Como se observa, no tocante à geração de créditos, deve ser entendido como insumo aquilo que foi taxativamente relacionado no dispositivo, isto é, o que, empregado na fabricação do produto final ou na prestação de serviços, se consome, se desgasta ou tem suas propriedades físico-químicas alteradas em função de sua ação direta com o produto, ou ainda os serviços aplicados ou consumidos na produção dos bens ou na prestação do serviço.

Portanto, tendo o legislador ordinário admitido a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins nos casos em que os gastos não se enquadram no conceito de insumos aplicados, consumidos ou 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 e nem de bens registrados no ativo imobilizado, vinculados ao processo de produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda, ressalte-se que o fez de forma literal, a exemplo dos créditos oriundos de despesas efetuadas com: a) combustíveis e lubrificantes; b) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pago a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; c) valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo SIMPLES; d) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresas; e) armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Portanto, definido o conceito de insumo em dispositivos que compõem a legislação tributária, não cabe à autoridade administrativa expandir, sem previsão legal, seu alcance para que corresponda conceito de custo, ou mesmo de despesas.

Dessa forma, adotar-se-á o conceito de insumo resultante do cruzamento dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002 e com o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. Assim, somente serão considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviço ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Veja-se, não reconhecer determinado desembolso como tendo a natureza de insumo, não implica negar ao dispêndio o caráter de sua necessidade na atividade societária ou mesmo de sua imprescindibilidade para o processo de fabricação dos produtos ou de prestação dos serviços.

No caso sob foco, cabe avaliar se os itens glosados pela fiscalização, vapor, água clarificada, água desmineralizada e materiais de embalagem se enquadram no conceito de insumo que foi acima discutido.

É evidente que a caracterização de determinados bens como insumo ou não vincula-se ao conhecimento de como eles se integram no processo produtivo. Como se percebe pela descrição apresentada pela manifestante das funções desempenhadas pela água desmineralizada e pela água clarificada, percebe-se que são itens relacionados ao resfriamento ao longo da cadeia produtiva que não se incorporam ao bem em produção ou se alteram em razão de suas ações sobre ele. Não se enquadram como insumos portanto.

O vapor utilizado como energia térmica de fato foi alçado aos itens geradores de crédito da não cumulatividade. Ocorre que essa possibilidade, veiculada pelos art. 17 e 18 da Lei nº 11.488, de 2007, que deu nova redação aos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplica-se nos termos do art. 41 daquele diploma, apenas aos fatos geradores ocorridos a partir de sua publicação, que se deu em 15/06/2007. Como aqui o trimestre tratado cobre fatos geradores anteriores à mencionada permissão, também se mantém a glosa dos dispêndios com vapor.

Repita-se: aqui não se nega que esses desembolsos possam sejam usuais, normais e necessários ou ainda que sejam imprescindíveis ao processo produtivo. Porém, são se enquadrando ao conceito de insumo acima delineado, não podem ser geradores de créditos da não cumulatividade.

Outro grupo de glosas praticadas pela auditoria diz respeito a itens relacionadas a embalagens de transporte. Trata-se de despesas com paletes, big bags, capas para big bags, abraçadeiras, filmes e adesivos para agrupar e identificar essas embalagens.

Ora, aqui também se aplica o conceito de insumo anteriormente mencionado, pois que tem fulcro na IN SRF nº 247, de 2002, para estabelecer que o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que seja consumido ou que produza despesa necessária à atividade da empresa, mas, tão-somente, aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam, em razão de sua ação direta sobre o produto em elaboração, consumidos, desgastados ou perdidos as suas propriedades físicas ou químicas. Por certo, a referência a “outros bens” trazida pela instrução normativa deve ser entendida como os demais bens que, não sendo matéria-prima, produtos intermediários ou material de embalagem, se consumam em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Uma vez que os bens objeto de análise escapam ao conceito de matéria-prima e de produtos intermediários utilizados no processo produtivo, resta verificar se as aquisições

de pallets, bags, capas, etc, correspondem ao referido material de embalagem constante da legislação. Para isso, necessário se faz diferenciar as embalagens, utilizadas como insumo no processo produtivo, que acondicionam diretamente os produtos e a eles se incorporam, e as embalagens utilizadas apenas para o transporte dos produtos elaborados, que não compõem, dessa forma, o processo de industrialização. Também é necessário ter em mente que o direito ao desconto vincula-se especificamente a insumos aplicados na produção e não a custos incorridos para a produção, pois se assim fosse, quaisquer gastos, ainda que não relacionados diretamente à fabricação do produto, seria passível de utilização como créditos.

Especificamente no que tange ao material de embalagem compreendido no conceito de insumo definido pela IN supra mencionada, vale lembrar a distinção entre os dois tipos de embalagem trazida pela legislação do IPI (Decreto nº 4.544, de 2002 – RIPI, cuja matriz legal é a Lei nº 4.502, de 1964):

(...)

Fica evidente, portanto, a distinção existente entre as embalagens incorporadas aos produtos apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao seu acondicionamento e transporte, e aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, que geram créditos a serem descontados das contribuições, por se constituírem em insumos ou, na aceção da legislação, *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.*

Em razão disso, a aquisição de bens que a contribuinte utiliza para embalar e proteger seus produtos até o seu destino final, se destinando inequivocamente apenas para movimentação, armazenagem e transporte de produtos, sem que haja a incorporação desses bens durante o processo de industrialização, mas apenas com a sua utilização depois de concluído o processo produtivo, não pode gerar direito ao crédito da contribuição.

No caso dos autos, em vista do conceito de insumo definido pela legislação, bem como dos esclarecimentos da interessada acerca de seu processo industrial e das formas de comercialização de seu produto, resta evidente que os pallets, filmes de polietileno, e as fitas de arqueamento não consistem em bens intrínsecos ao seu processo produtivo.

Tratam-se, na realidade, de material de embalagem que, conforme explicado pela própria interessada, é aplicado às embalagens do produto comercializado, destinando-se ao seu acondicionamento, escoamento, armazenamento, manuseio e transporte em condições eficientes e seguras.

(...)

Observe-se que não se nega o caráter de despesas normais, usuais e necessárias à atividade da empresa aos dispêndios com os pallets, big bags, capas, abraçadeiras filmes e adesivos para agrupamento e identificação como descritos. Ocorre que eles não se enquadram no conceito de insumo estabelecido pela legislação e, portanto, não têm capacidade de gerar crédito da não cumulatividade. Daí o acerto da autoridade administrativa em não reconhecer integralmente o direito de crédito demandado pela contribuinte.

Tendo em vista esse entendimento, não há razão para que se promova procedimento de diligência a fim de se aferir a essencialidade dos insumos no processo produtivo. Como ficou assentado, a essencialidade não é a única propriedade a ser verificada na classificação de determinado bem como insumo de produção.

Em outra linha de raciocínio, a defesa contesta a recomposição do saldo credor de COFINS passível de ressarcimento levada a cabo pela auditoria. Especificamente, a interessada julga indevido o deslocamento de parte do crédito pleiteado em ressarcimento, para utilização como dedução da contribuição a pagar no período. O fiscal assim agiu tendo em vista que as glosas de crédito acima tratadas reduziram o estoque de créditos básicos originalmente utilizados pela contribuinte para desconto da contribuição a pagar no mês.

A possibilidade de ressarcimento do saldo de créditos não cumulativos vinculados às receitas do mercado externo tem sua sede legal no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo transcrito:

(...)

Ou seja, o dispositivo impõe uma condição ao pedido de ressarcimento. O saldo de créditos não cumulativos somente pode ser objeto de pedido de ressarcimento ao final do trimestre civil no caso de impossibilidade de aproveitamento por dedução da contribuição devida ou compensação com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal.

Assim, o que a contribuinte chama de *indevido aproveitamento de créditos objeto de ressarcimento para fins de dedução da contribuição devida* é, na verdade, apenas a apuração, pelo fiscal, do saldo passível de ressarcimento que é aquele que remanesce após o cômputo dos valores compensados e dos valores que devem ser aproveitados como desconto da contribuição a pagar no período.

Concluindo, a recomposição efetuada pela auditoria, com o aproveitamento de parte do crédito solicitado em pedido de ressarcimento para desconto da contribuição devida apenas atendeu à determinação legal inscrita no §2º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Vale ainda anotar que, nesse contexto, não se está diante de compensação de ofício ou de exigência de crédito tributário sem a necessária formalização por auto de infração ou notificação de lançamento.

Ocorre tão somente que a interessada não dispõe do crédito a ser ressarcido no montante que solicitou em procedimento de ressarcimento, em razão de glosa de créditos sobre bens não caracterizados como insumos e do aproveitamento de parte do crédito como desconto da contribuição devida no mês, nos termos da condição legal que habilita o direito ao ressarcimento, nos termos do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim, concluindo, não há reparos no procedimento da auditoria.

(...)

III – Do Recurso Voluntário

No Recurso Voluntário, a recorrente recuperou parte substancial de sua argumentação contida na Manifestação de Inconformidade. Em síntese, os pontos suscitados são os seguintes:

1 – discorre sobre o conceito de insumo (*cf. item 2 do RV*), onde alega que bens cujos créditos foram glosados, na verdade, são essenciais ao seu processo produtivo. São os seguintes: a) água desmineralizada; b) água clarificada; c) material de embalagem; d) vapor.

2 – alegou ser incorreta a utilização, pelo Fisco, dos créditos na dedução da contribuição devida (*cf. item 3 do RV*).

A recorrente cita legislação e jurisprudência e, ao final, pede:

- 4.1. Em vista das firmes razões expendidas, pugna a Recorrente para que essa Egrégia Câmara dê TOTAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, reformando-se a decisão recorrida para que seja reconhecido o direito creditório pleiteado pela Recorrente e homologadas as compensações declaradas até o limite do direito creditório reconhecido.
- 4.2. Requer ainda seja realizada diligência fiscal, em vista da controvérsia existente, a fim de responder os quesitos anexos à MI, para elucidar o enquadramento dos aludidos produtos como insumos, e
- 4.3. Protesta ainda pela juntada posterior de documentos, ao arrimo do princípio da verdade material e da economia processual.

Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

MÉRITO

I – Glosa de Créditos

Os créditos que permanecem em disputa, conforme destacado no relatório acima, correspondem aos seguintes itens: a) água desmineralizada; b) água clarificada; c) vapor; d) material de embalagem. Na sequência será analisado cada um dos itens.

I.1 - Água Desmineralizada, Água Clarificada; Vapor

A Recorrente entende que a **água desmineralizada** é *essencial ao processo produtivo do Polietileno, já que sem ela o produto final restaria inevitavelmente prejudicado; pelo que tal insumo gera direito ao crédito da não-cumulatividade*. Cita em apoio Laudo Técnico (fls. 294 e ss, vide também Parecer Técnico 20.465-301, fls. 417 e ss) juntado aos autos, onde se lê que

Esse tipo de água é utilizada nas três plantas, em áreas distintas no processo de produção de polietileno. O uso mais comum é na etapa final de peletização (granulação) onde, após a matriz da extrusora, o polímero fundido passa por um conjunto de facas que o corta em pequenos pedaços (pellets). **O polímero fundido é solidificado através do contato com a água desmineralizada e transportados para outras etapas do processo pela mesma água que o solidificou. Também é utilizada para controle de temperatura de outros equipamentos na área de peletização.** (gn)

O Colegiado *a quo* tratou em conjunto este e outros itens, apresentando argumento único para glosar os créditos decorrentes das despesas com Água Desmineralizada e Água Clarificada, entendendo que:

É evidente que a caracterização de determinados bens como insumo ou não vincula-se ao conhecimento de como eles se integram no processo produtivo. Como se percebe pela descrição apresentada pela manifestante das funções desempenhadas pela água desmineralizada e pela água clarificada, percebe-se que são itens relacionados ao resfriamento ao longo da cadeia produtiva que não se incorporam ao bem em produção ou se alteram em razão de suas ações sobre ele. Não se enquadram como insumos portanto.

De fato, no atual contexto, a qualificação de um item – *bem ou serviço* – **como insumo** deve ser aferida à luz dos critérios de essencialidade ou de relevância, considerando-se sua imprescindibilidade ou sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Empresa, conforme decidiu o E. STJ em sede de recurso especial (REsp 1.221.170/PR), **julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser seguida no âmbito deste tribunal fiscal, consoante o art. 62 do Anexo II do RICARF.**

A PGFN analisou de forma minudente a decisão contida no REsp 1.221.170/PR, publicando a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da qual se transcreve abaixo alguns excertos, pois lança luz nos critérios fixados pelo E. STJ:

(...)

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “**teste de subtração**” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se **que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.**

(...)

Deduz-se daí que o conceito de insumo utilizado pela decisão recorrida (*bens consumidos no processo de fabricação em decorrência de um contato físico ou por incorporação ao produto final*) encontra-se superado a partir da decisão do e. STJ de 2018 (*Resp 1.221.170/PR*).

Desta forma, conclui-se que o item em tela (*e. g. água desmineralizada*) se retirado do processo produtivo, comprometeria a consecução da atividade fim da empresa, sendo essencial ou, pelo menos, relevante, pois, no caso específico é integrante deste processo, devendo ser considerado subsumido ao novo conceito de insumo.

Do mesmo modo: Água Clarificada e Vapor.

Segundo o laudo técnico (fls. 294 e ss,) a “*função principal da água clarificada é a de refrigeração, sendo utilizada basicamente em trocadores de calor presentes nas plantas de polietileno para remover calor dos fluidos de processo*”. E, no Parecer do IPT registra-se que (v. fls. 417):

(...) É necessário o uso de água clarificada, tratada com produtos específicos, para que seja evitada a ocorrência de corrosão e incrustações no interior das tubulações, que poderiam ocorrer quando do uso de água comum com elevado teor de sais e outras substâncias. A ocorrência de incrustações acarreta perda de eficiência nas trocas térmicas, o que pode implicar em aumento da temperatura dos equipamentos e, como consequência disto, **risco de incêndios e explosão**.

Assim, a Água Clarificada deve ser admitida como integrante do específico processo de produção da recorrente, e, assim, pela via da relevância ser considerado insumo para o fim de creditamento no regime da não-cumulatividade.

Quanto ao **Vapor** (a 15 kgf/cm² ou a 42 kgf/cm²), o Parecer Técnico do IPT registra:

O vapor à pressão de 15 kgf/cm² atinge temperaturas de cerca de 250 °C. A função do vapor é transportar energia térmica para os processos, aquecendo alguns equipamentos e cedendo calor para as correntes de processo, mantendo estes processos nas temperaturas necessárias de operação. O vapor d'água é essencial para o controle térmico (fonte de energia) em diversas seções da produção descritas no Item 3.2, a saber: preparo de catalisadores, purificação de matérias primas, reação (iniciação), secagem do polímero, extrusão, recuperação de monômeros e recuperação do solvente.

(...)

O vapor à pressão de 42 kgf/cm² também é recebido pela empresa por tubulação, diretamente da UNIB - Unidade de Insumos Básicos da Braskem S/A. A esta pressão, o vapor atinge temperaturas de cerca de 320 °C. Sua função no processo também é transportar energia térmica, aquecendo alguns equipamentos e cedendo calor e mantendo estes processos nas temperaturas necessárias de operação. O vapor à pressão de 42 kgf/cm² é essencial para o controle térmico da extrusora, por exemplo, equipamento fundamental para o processo fabril que ocorre na etapa de granulação, conforme Item 3.2.4.4.

(...)

O argumento na decisão recorrida para manter a glosa baseia-se, como já citado, no fato de que o bem em questão *não exerce função análoga a das matérias primas e produtos intermediários e não são consumidos em decorrência de um contato físico ou de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida*.

Da descrição oferecida do item, se o entende como essencial ou relevante para fins de enquadramento no conceito de insumo, elaborado a partir da decisão citada do e. STJ, não observada no acórdão *a quo*.

Na mesma linha de entendimento, aqui adotada, encontra-se o **Acórdão nº 9303-010.722 – CSRF / 3ª Turma, unânime, de 16/09/20**, conforme ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 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, enquadrando-se aí, no caso de um fabricante de defensivos agrícolas: nitrogênio; **vapor d'água a alta pressão; vapor d'água a baixa pressão; água desmineralizada** (na parte em que atua similarmente ao vapor d'água); **água clarificada e ar comprimido**.

(Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

I.2 – material de embalagem

O Colegiado *a quo* quanto ao item anotou que “*Tratam-se, na realidade, de material de embalagem que, conforme explicado pela própria interessada, é aplicado às embalagens do produto comercializado, destinando-se ao seu acondicionamento, escoamento, armazenamento, manuseio e transporte em condições eficientes e seguras*”.

A recorrente, por sua vez, argumenta que *após serem produzidos e embalados - em sacarias, sacas, sacos, big bags, mag bags ou em contêineres, a depender da quantidade a ser vendida - os produtos são empilhados sobre os paletes para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque, e logo após a rumar com destino aos seus compradores*. Nesta linha, entende a recorrente ser essencial para sua atividade os pallets e demais materiais que os acompanham.

Não assiste razão à recorrente.

A embalagem no caso – os pallets – são fundamentalmente acondicionamento para o deslocamento dos produtos após finalizados, isto é, cumprem função quando os produtos estão acabados e, neste sentido, não podem ser subsumidos ao conceito de insumo, pois representam um gasto **posterior** ao **término do processo produtivo**, não podendo ser considerado essencial ou relevante para este processo. Por outro lado, não se trata de embalagem de apresentação, mas de transporte.

O Parecer Cosit/RFB nº 05/2018, que apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação das Contribuições (PIS/Cofins) estabelecida pela 1ª Seção/STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, alinha-se com este entendimento:

(...)

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos** para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias;

b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) **embalagens para transporte das mercadorias**; etc.

(...)

56. Destarte, exemplificativamente, **não podem ser considerados insumos gastos com transporte** (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente⁶, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) **embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras.

(...) (gn)

Assim, mantém-se a glosa do item.

II – Erro na Apuração

A recorrente alegou ser incorreta a utilização, pelo Fisco, dos créditos na dedução da contribuição devida (*cf. item 3 do RV*). No entanto, a matéria já suscitada na Manifestação de Inconformidade, fora fundamentadamente superada pelo acórdão do Colegiado *a quo*, conforme voto da Relator, que aqui se reproduz:

Em outra linha de raciocínio, a defesa contesta a recomposição do saldo credor de PIS passível de ressarcimento levada a cabo pela auditoria. Especificamente, a interessada julga indevido o deslocamento de parte do crédito pleiteado em ressarcimento, para utilização como dedução da contribuição a pagar no período. O fiscal assim agiu tendo em vista que as glosas de crédito acima tratadas reduziram o estoque de créditos básicos originalmente utilizados pela contribuinte para desconto da contribuição a pagar no mês.

A possibilidade de ressarcimento do saldo de créditos não cumulativos vinculados às receitas do mercado externo tem sua sede legal no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo transcrito:

(...)

Ou seja, o dispositivo impõe uma condição ao pedido de ressarcimento. O saldo de créditos não cumulativos somente pode ser objeto de pedido de ressarcimento ao final do trimestre civil no caso de impossibilidade de aproveitamento por dedução da contribuição devida ou compensação com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal.

Assim, o que a contribuinte chama de *indevido aproveitamento de créditos objeto de ressarcimento para fins de dedução da contribuição devida* é, na verdade, apenas a apuração, pelo fiscal, do saldo passível de ressarcimento que é aquele que remanesce após o cômputo dos valores compensados e dos valores que devem ser aproveitados como desconto da contribuição a pagar no período.

Concluindo, a recomposição efetuada pela auditoria, com o aproveitamento de parte do crédito solicitado em pedido de ressarcimento para desconto da contribuição devida apenas atendeu à determinação legal inscrita no §2º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Vale ainda anotar que, nesse contexto, não se está diante de compensação de ofício ou de exigência de crédito tributário sem a necessária formalização por auto de infração ou notificação de lançamento.

Ocorre tão somente que a interessada não dispõe do crédito a ser ressarcido no montante que solicitou em procedimento de ressarcimento, em razão de glosa de créditos sobre bens não caracterizados como insumos e do aproveitamento de parte do crédito como desconto da contribuição devida no mês, nos termos da condição legal que habilita o direito ao ressarcimento, nos termos do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

Acolhe-se as razões do acórdão recorrido no ponto, para negar o erro alegado.

III – Diligência/Perícia

A recorrente pede diligência para *elucidar o enquadramento dos aludidos produtos e serviços como insumos*. É desnecessária a diligência, pois o enquadramento ou não no conceito de insumo já fora analisado, sendo deferido a maior parte dos itens; sendo a controvérsia meramente de direito.

Portanto, encontram-se nos autos os elementos necessários para firmar convicção no julgamento, não havendo pontos controversos remanescentes que justifiquem o retorno dos autos em diligência, como requerido pelo contribuinte.

Assim, o pedido de diligência/perícia, se deferido, apenas procrastinaria a solução do contencioso ainda mais do que já se prolongara, fato incompatível com o ideal de celeridade processual e segurança jurídica. Neste sentido, dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícia, 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 8.748/1993*)

Do exposto, **voto** por conhecer do Recurso, dando-lhe parcial provimento para **reverter as glosas** relativas aos itens: a) água desmineralizada; b) água clarificada; c) vapor; e para **manter as glosas** relativas aos itens agrupados como material de embalagem. Voto ainda por indeferir o pedido de diligência.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, redator designado

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, ousou dele discordar exclusivamente em relação às glosas relativas a material de embalagem, o que faço nos seguintes termos.

A decisão recorrida entendeu que se estaria diante de “(...) *adição de embalagem depois de o produto estar fabricado*”, o que “(...) *não compõe o processo de industrialização*,”

donde se conclui que o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto”.

Voltamo-nos, na espécie, a sacarias, sacas, sacos, *big bags*, *mag bags* ou em contêineres empilhados, a depender da quantidade, em *pallets* para fins de transporte do setor de ensacamento para o estoque e posterior destino aos compradores, bem como a filme/filme stretch, braçadeiras, caixas de papelão, filmes, fitas e colas que têm por finalidade manter agrupadas por espécie e quantidade as embalagens vedadas e lacradas.

Os materiais de embalagem utilizados com a finalidade de manter o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção. Em conformidade com o parecer técnico do IPT são utilizados no ensacamento e acondicionamento do polietileno produzido, sendo que o produto final é apresentado na forma de pó, pellets e microsferas, afigurando-se inviável seu armazenamento e posterior venda sem o devido armazenamento.

Observe-se, em especial naquilo que toca aos *pallets*, que se está diante de material classificado como “*one way*”, não retornável, integrando, portanto, a embalagem do produto final, e retirá-los seria inviabilizar a venda pois sobre eles são agrupados os sacos e posteriormente o conjunto é envolvido em capas, capuzes, plásticos e plásticos filmes, nos termos do parecer técnico voltado a analisar especificamente a função dos estrados:

O processo de embalagem se inicia (Etapa 1) com os pellets de polietileno sendo primeiro embalados em sacaria ou contêineres flexíveis, também denominados contentores flexíveis, ou big bags de rafia.

Em seguida (Etapa 2) os big bags são revestidos com um filme protetor stretch e uma capa protetora.

Por fim, na etapa final (Etapa 3), os big bags envolvidos nos filmes protetores são apoiados sobre paletes de madeira. Entre os paletes de madeira e os big bags, é inserida uma folha de papelão que protege a embalagem contra rasgamento, tendo em vista a possível presença de farpas e irregularidades na madeira do palete de madeira.

(...)

Outra função que se mostra clara é a de que os paletes de madeira também:

d) exercem a importante função de isolar todo o sistema de contato direto com o solo, minimizando ou mesmo evitando possíveis contatos com micro-organismos e produtos químicos ou águas contaminadas presentes no solo.

Como se vê, a função principal dos paletes de madeira consiste em proteger o sistema do contato direto com o solo, minimizando ou mesmo evitando possíveis contatos com micro-organismos e produtos químicos ou águas contaminadas presentes no solo.

Ademais, também desempenham a função secundária de serem utilizados para suportar e permitir o transporte com uso de empilhadeira dos materiais produzidos e embalados, conforme descrito acima, também são responsáveis pela proteção da carga.

São, portanto, necessários para o processo envolvido na atividade fabril da contribuinte, devendo os custos de sua aquisição implicarem creditamento também neste particular. É, portanto, correta a apropriação dos créditos referentes a material de embalagem, incluindo-se sob tal rubrica os *pallets*, e, neste sentido, resta registrada nossa divergência pontual quanto ao voto do relator.

Este, aliás, é o entendimento do Acórdão CSRF nº 9303-009.049, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em sessão de 17/07/2019 em **votação unânime**, no sentido de que as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e que, depois de concluído o processo produtivo, se destinam ao

transporte dos produtos acabados para garantir a integridade física dos materiais devem gerar direito a creditamento de PIS e COFINS, na sistemática não cumulativa, relativo às suas aquisições.

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento parcial no sentido de afastar as glosas relativas a material de embalagem.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco