



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10880.915900/2013-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.757 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2019
Matéria COFINS
Recorrente LATICÍNIOS GEGE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

INSUMOS. CONCEITO ESTABELECIDO PELO RESP 1.221.170/PR

À luz decisão do STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que deve ser adotada por este colegiado (§ 2º do art. 62 do Anexo II do RICARF), em razão de sua essencialidade, devem ser considerados como insumos, para fins de creditamento de COFINS, os materiais de limpeza e desinfecção das máquinas e equipamentos industriais, produtos para tratamento das águas residuais do processo produtivo, reagentes químicos para análise da qualidade do leite e materiais de embalagem para transporte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Liziane Angelotti Meira, que manteve as glosas de material de embalagem para transporte.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"Trata o presente processo do despacho decisório de fl. 90, relativo ao crédito de Cofins não cumulativa do 1º tri/2006, objeto dos PER/DCOMP nºs 24770.42497.080808.1.3.11-8497 (compensação) e 23732.46371.290708.1.5.11-8174 (ressarcimento), transmitidos pelo contribuinte acima identificado. Nesta decisão, a DERAT-São Paulo/SP reconheceu parcialmente o direito creditório pretendido, no valor de R\$ 197.948,38, homologando parcialmente as compensações efetuadas e determinando a exigência do valor de R\$ 41.256,22 (principal), correspondente aos débitos indevidamente compensados, e, ainda, indeferindo o ressarcimento solicitado.

Tal decisão foi proferida com base na informação fiscal de fls. 67 a 89, que traz os seguintes fundamentos:

- O contribuinte auferiu receitas tributadas no mercado interno e receitas sujeitas à alíquota zero. Porém, apropria a totalidade de seus créditos como vinculados a receitas não tributadas no mercado interno, tendo sido a procedência de tais créditos verificadas por meio da presente ação fiscal;

- Considerando o disposto nos arts. 1º, 2º e 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, 5º da Lei nº 10.637/2002, 6º da Lei nº 10.833/2003, 17 da Lei nº 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005, conclui-se que as únicas hipóteses de utilização de saldo credor na compensação ou no ressarcimento relacionam-se a duas situações;

- A primeira são créditos vinculados a receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, a segunda é o saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, sendo assegurada a manutenção de créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Cofins;

- No caso de receitas decorrentes de vendas no mercado interno, somente poderiam ser ressarcidos e/ou compensados os créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições se apurados a partir de 09/08/2004;

- Quanto aos créditos presumidos, é rotina no mercado agroindustrial o fornecimento, por produtores rurais pessoas físicas, de insumos a pessoas jurídicas enquadradas no regime não-cumulativo. Tais fornecedores não são contribuintes das contribuições e suas vendas, em tese, não ensejam direito a creditamento pelos adquirentes. A permissão para apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições aplica-se, em regra, apenas às aquisições de pessoas jurídicas;

- O direito ao crédito presumido nas atividades agroindustriais é atualmente regido pelos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004;

- Em resumo, atualmente há a possibilidade de dedução de créditos presumidos apurados por pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, produtoras das mercadorias de origem animal e vegetal especificadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, em relação a insumos adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, ou nas aquisições efetuadas das pessoas especificadas no §

1º do mesmo art., tendo em vista, nesse último caso, a suspensão da incidência das contribuições regulada pela mesma Lei, em seu art. 9º;

- A Lei nº 11.431/2011, que inseriu o art. 56-A na Lei nº 12.350/2010, tornou possível também o pedido de ressarcimento ou a compensação do saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006, com base no § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, existentes na publicação da Lei, desde que vinculados à receita de exportação, mitigando a limitação imposta pelo caput do art. 8º supramencionado, que restringia a utilização dos mesmos à dedução da contribuição devida no mês;

- No presente caso, o contribuinte apura crédito presumido com base no previsto no inc. II do § 1º do art. 8º, ou seja, na aquisição de leite in natura de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, para a qual a alíquota aplicável é de 60% da prevista no art. 2º das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, ou seja de 0,99% para o PIS e 4,56% para a Cofins;

- Os créditos presumidos apurados são relacionados às receitas oriundas de vendas realizadas no mercado interno, o que afasta a incidência da inovação trazida pela Lei nº 11.431/2011;

- Assim, ressalta-se que os créditos presumidos calculados pelo contribuinte com base na aquisição de leite in natura são passíveis apenas de utilização por meio de dedução das contribuições devidas, não sendo possível o seu ressarcimento ou a sua utilização por meio de compensação;

- As IN/SRF nºs 247/2002 e 404/2004 dão melhor contorno à definição de insumos, a fim de corretamente aplicar as normas legais aplicáveis à não-cumulatividade;

- Apenas podem ser considerados insumos os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa;

- Tendo em vista que a interessada tem como objeto a produção e venda de derivados de leite e laticínios em geral, os materiais de limpeza utilizados na higienização e sanitização de equipamentos e máquinas são, no âmbito da produção executada pela interessada, insumos indiretos de produção e, como não estão literalmente dispostos na legislação pertinente, não geram direito a crédito, tanto no cálculo do PIS, quanto no da Cofins, nos termos do art. 3º - II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

- O mesmo ocorre em relação aos produtos adquiridos com o fim de dispensar tratamento às águas residuais do processo produtivo e aos reagentes químicos adquiridos com o fim de realizar análise da qualidade, que não têm vínculo intrínseco com a produção e são, na verdade, necessários a operações paralelas que dão suporte ao processo produtivo;

- Assim, foram glosados os créditos relacionados a estes produtos;

- Relativamente aos materiais de embalagem, para entendimento dos procedimentos adotados pela Fiscalização, cabe distinguir entre “embalagens de apresentação” e “embalagens de transporte”;

-
- As IN/SRF nºs 247/2002 e 404/2004 definem o que se deve ter por insumo para os fins da não-cumulatividade;
 - Desta definição, depreende-se que o material de embalagem é considerado insumo e que insumos sofrem “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”;
 - O material de embalagem é incluído na definição de insumo de forma restrita, ligado ao processo de industrialização. Assim, não se pode entender que todo e qualquer material de embalagem seja considerado insumo, mas tão somente aqueles que forem utilizados exclusivamente no processo de industrialização;
 - Portanto, a legislação faz distinção entre as embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo, que se destinam ao transporte dos produtos acabados;
 - Neste ponto cabe a distinção entre “embalagens de apresentação” e “embalagens de transporte”, aplicável à legislação do IPI e trazida para o âmbito da legislação das contribuições não em face de mera analogia, mas pelo fato de tal legislação ter se aproveitado de conceitos do IPI para seu disciplinamento;
 - Para as contribuições é insumo a embalagem utilizada no processo de industrialização, sendo necessário compulsar o conceito de industrialização constante do artigo 4º do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI) e de acondicionamento para transporte, constante do artigo 6º do mesmo decreto;
 - Tais dispositivos distinguem "embalagens de apresentação" de "embalagens de transporte", concluindo-se que, na medida em que a embalagem de apresentação é incorporada ao produto durante o processo de fabricação, há que se ter como tal aquela que é empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo;
 - Por outro lado, há que se ter como embalagens de transporte aquelas que se destinam precipuamente a tal fim, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e que não objetivem valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional (são, geralmente, caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos);
 - No presente caso, o sujeito passivo atua no ramo de laticínios e tem como principal atividade a produção e venda de leite industrializado;
 - Nas planilhas descritivas de créditos apresentadas pelo contribuinte, encontramos aquisições de papelão cortado em forma própria, moldado para a montagem de caixotes, e bobinas de filme plástico classificados nos códigos NCM 39.20.10.99, 3920.10, 3920.10.10, 3920.10.90, 3920.10.99, 3921.19, 48.19.10.01, 4819.00, 4819.10, 4819.10.01, 4819.50 e 4823.90.99;
 - Uma parte do filme plástico é utilizada para envolver o conjunto de caixotes contendo 12 caixas de 1 litro de leite transportados em pallets. Esse plástico sequer chega ao consumidor final, sendo descartado pelos varejistas assim que o produto é integrado ao estoque, enquadrando-se, portanto, no conceito de “embalagem para transporte”;

-
- O papelão moldado e a outra parte do filme plástico são utilizados para confeccionar e envolver os caixotes para o transporte de 12 caixas de leite do tipo “Tetrapak” contendo 1 litro cada envoltas em filme plástico;
 - O leite é vendido ao consumidor no varejo individualmente por cada caixa de 1 litro. Os caixotes de papelão, embora encontrados na venda a varejo, ali estão por liberalidade do vendedor, não sendo praticada a compra do caixote contendo 12 litros de leite e sim a compra individual de 12 caixas de 1 litro de leite, de modo que o caixote é levado por conveniência das partes, para facilitar o transporte;
 - Resta claro que os caixotes de papelão e o filme plástico que os envolve enquadram-se na definição de “embalagem para transporte” e, assim, não ensejam apuração de créditos das contribuições. Assim, tais materiais foram glosados pela Fiscalização;
 - Foram também glosadas as aquisições das mercadorias com código NCM 0404.10, referentes a soro de leite, pois se tratam de entradas sujeitas à alíquota zero (incs. XI e XIII do art. 1º da Lei nº 10.925/2004);
 - As aquisições sujeitas à alíquota zero não geram direito a crédito (§ 2º, inc. II, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003);
 - Considerando que o contribuinte não realizou a segregação de suas receitas, imputando a totalidade dos seus créditos a receitas não tributadas no mercado interno, apesar de também ter auferido receitas tributadas, foram calculados os índices de rateio, a partir da proporcionalidade de suas receitas;
 - Calculou-se a proporção das receitas do mercado interno desoneradas (não incidência, isenção, suspensão e com alíquota zero) e a proporção sujeita à tributação, e aplicamos os referidos índices de rateio para determinar o montante de créditos vinculados a cada tipo de receita (inc. II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003). O contribuinte tomou ciência do despacho decisório em 16/07/2013 (fl. 92), tendo apresentado manifestação de inconformidade tempestiva em 09/08/2013 (fls. 94 a 129), alegando, em resumo, que:
 - Preliminarmente, solicita-se a reunião dos 54 processos administrativos, decorrentes dos 54 despachos decisórios proferidos, em apenas dois, um relativo ao PIS, e outro à Cofins, em razão dos princípios da economia processual, da razoabilidade e da eficiência, assegurados no art. 37 da Constituição, considerando que a questão controvertida é a mesma em todos os casos;
 - Ainda em sede preliminar, alega-se a impossibilidade de se exigir crédito tributário com base apenas no despacho decisório, o que leva à nulidade da exigência formulada, uma vez que somente poderia ser feita por meio de lançamento, nos termos dos arts. 142 do CTN, 9º do Decreto nº 70.235/72, 38 do Decreto nº 7.574/2011;
 - A autoridade administrativa não pode cobrar débitos sem que tenham sido constituídos por meio do lançamento. Caso a cobrança seja feita de forma diversa e não prevista em lei, será improcedente, devendo ser cancelada;
 - Nesse sentido, cita-se jurisprudência do CARF e do STJ;
 - Assim, resta evidente a necessidade de se anular o despacho decisório, visto que este não é via competente para se fazer cobrança;

-
- O texto das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não define o conceito de insumo, nem estabelece quais seriam os bens e serviços passíveis de creditamento;
 - A autoridade fiscal diverge do entendimento firmado pela doutrina e pela jurisprudência administrativa sobre tal conceito, considerando o disposto nas IN nºs 247/2002 e 404/2004, que interpretaram tal conceito de forma restritiva, tomando por base o conceito de insumo estabelecido na legislação do ICMS e do IPI;
 - No entanto, tal conceito deve ser analisado de forma ampla, contemplando a totalidade dos dispêndios essenciais para o processo produtivo da empresa, do qual resulta seu faturamento, pois as citadas Leis não apresentam qualquer ressalva quanto ao conceito de insumo, seja em relação à natureza dos bens e serviços adquiridos, seja no que se refere à sua aplicação, direta ou indiretamente, no processo produtivo;
 - Cita-se doutrina acerca de tal questão;
 - O conceito de insumo deve estar atrelado a tudo que colabora de forma imprescindível à formação de receita, incorporando todas as despesas que sejam essenciais para a atividade comercial e geração de receitas da sociedade;
 - Assim, a definição do termo “insumo” nas referidas IN não encontra amparo nas Leis citadas, pois restringe o direito ao desconto de créditos de forma arbitrária e sem fundamento, desvirtuando-se do princípio da estrita legalidade previsto no art. 150-I da Constituição e no art. 97 do CTN, bem como da própria sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, prevista no art. 195, § 12, da Constituição;
 - As IN expedidas pela RFB são normas secundárias, cuja finalidade exclusiva é esclarecer as disposições contidas em lei, não lhes cabendo inová-las ou contrariá-las;
 - O conceito de “insumo” para fins de PIS e Cofins deve ser assemelhado aos conceitos de “custo de produção” e “despesas necessárias”, previstos nos arts. 290-I e 299 do RIR, mais amplos que aqueles contidos nas IN citadas;
 - Ao contrário do ICMS e do IPI, o PIS e a Cofins não dependem de operações específicas para que ocorra seu fato gerador. Ao contrário, dependem apenas da geração de receita/faturamento;
 - A requerente entende que não apenas o bem ou serviço consumido por sua aplicação direta ao produto final deve ser considerado insumo, mas também os bens ou serviços indispensáveis ao processo produtivo e à geração de receita;
 - Cita-se jurisprudência do CARF e da CSRF; • Especificamente em relação às glosas efetuadas, em razão do ramo de atividade exercido pela requerente, é nítida a essencialidade de gastos com materiais de limpeza utilizados na higienização e sanitização de equipamentos e máquinas, assim como os produtos adquiridos com o fim de dispensar tratamento às águas residuais do processo produtivo e os reagentes químicos adquiridos com o fim de realizar análise da qualidade do leite;
 - Tais gastos são empregados diretamente no processo produtivo, seja para garantir a não contaminação do leite, seja para permitir sua conservação, caracterizando-se como insumos por sua essencialidade;
 - Além disso, tais despesas não são mera liberalidade da requerente, mas exigidas pelos órgãos governamentais para a industrialização e comercialização do leite, ou seja, são imprescindíveis à atividade da empresa. Nesse sentido, cita-se a

Portaria nº 370/1997 e a IN nº 62/2011, do Ministério da Agricultura, órgão responsável pelo controle da industrialização e pelo comércio do leite, além da Portaria nº 177/1999, da Secretaria de Vigilância Sanitária;

- Cita-se decisão do STJ, relativa à aquisição de materiais de limpeza aplicados ao ambiente produtivo, e jurisprudência do CARF;
- Quanto aos materiais de embalagem, a autoridade fiscal incorreu em erro ao efetuar a glosa, uma vez que fazem parte do processo de produção da requerente, tanto a embalagem que envolve o leite, com conteúdo de 1 litro, como também a caixa que acondiciona as doze embalagens e o plástico que as circunda;
- Conforme comprovam as fotos da linha de produção da requerente, a máquina responsável pelo acondicionamento do leite inicia a produção inserindo o leite na embalagem de 1 litro e, dentro da mesma máquina, essas embalagens são lacradas e acondicionadas na caixa contendo material mais resistente, voltada para a segurança do produto;
- Após, a mesma máquina envolve a caixa com o plástico, para garantir que não haja dano, contaminação ou sujeira nas embalagens durante o transporte;
- Assim, a caixa contendo 12 embalagens e o plástico que a envolve não são utilizados pela requerente apenas por opção e conveniência de transporte, mas para segurança do produto. A embalagem individual necessita de uma embalagem de acondicionamento, sob o risco de estourar ou apresentar vazamentos. Logo, tais materiais fazem parte do processo produtivo e integram o produto;
- Tal questão já foi objeto de julgamento no STJ e no CARF, conforme decisões transcritas;
- Sem a utilização de tais itens seria impossível o transporte e a comercialização do leite, não se tratando de excesso ou de algo desnecessário, não essencial, supérfluo, nem ocasional, mas de embalagem fundamental para a atividade fim da sociedade;
- Sobre a glosa das despesas com soro de leite, a requerente esclarece que não tomou crédito sobre tais despesas no período objeto do despacho decisório – 1º tri/2006;
- Considerando as alegações trazidas, a empresa requer a realização de diligência, para que, por meio de perícia técnica, seja demonstrada a essencialidade das despesas objeto das glosas, trazendo os quesitos que pretende ver respondidos e indicando seu assistente técnico;
- Além disso, a falta de homologação das compensações por parte da autoridade fiscal não pode ensejar a cobrança de multa e juros moratórios, em razão da suspensão da exigibilidade dos créditos tributários;
- Para a exigência de tais acréscimos, é condição necessária que o contribuinte encontre-se em atraso com o pagamento de crédito tributário, o que não se verifica no presente caso. A requerente só estaria em mora caso houvesse transcorrido 30 dias, contados da data em que teve ciência da decisão que homologou parcialmente seus pedidos de compensação, conforme ordem de intimação a ela encaminhada;
- Tal prazo não transcorreu. Pretender tal exigência antes do referido prazo é ato ilegal. Além disso, a presente manifestação suspende a exigibilidade do crédito.

Mesmo depois de findo tal prazo, nenhum valor a título de multa e juros de mora poderá ser exigido enquanto o processo administrativo encontrar-se em curso;

- A compensação realizada é legal e válida, e implicou quitação do valor compensado, supostamente devido pela requerente. Assim, não há acréscimos a serem cobrados;

- Por fim, ainda que algum valor fosse devido a este título, tendo em vista que a requerente, ao proceder à compensação, observou todas as normas e atos administrativos expedidos pela autoridade fiscal, de acordo com o art. 100, parágrafo único, do CTN, deve ser excluída da base de cálculo do tributo “a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário”.

- O valor do tributo indicado no campo “principal” do despacho decisório, R\$ 41.256,22, foi calculado de forma equivocada, pois, dos R\$ 237.014,31 pleiteados pela requerente, foi reconhecido o valor de R\$ 197.948,38, o que enseja o valor remanescente de R\$ 39.065,93, inferior àquele valor;

- Assim, pleiteia-se a correção do valor do tributo exigido por meio do despacho decisório.

O presente processo foi encaminhado à DRJ/SPO para julgamento em 03/09/2013 (fl. 228) e posteriormente, em 29/04/2015, a esta DRJ/RJO (fl. 229).

É o relatório."

Em 07/04/16, a DRJ no Rio de Janeiro (RJ) julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão nº foi assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os bens e serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo, nos termos da legislação específica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

DESPACHO DECISÓRIO - NULIDADE - IMPROCEDÊNCIA - Não há que se falar em nulidade do despacho decisório quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que embasaram a decisão, em conformidade com a legislação de regência.

PER/DCOMP - COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA PARCIALMENTE - COBRANÇA DO DÉBITO INDEVIDAMENTE COMPENSADO - A Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e é instrumento hábil e suficiente para exigência dos débitos indevidamente confessados, sobre os quais devem incidir os acréscimos legais

devidos a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do tributo ou contribuição.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA - INDEFERIMENTO - Não cabe a realização de diligência/perícia quando nos autos constam as informações necessárias à formação da convicção do julgador.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE - Não compete ao julgador administrativo analisar questões relativas à inconstitucionalidade/ilegalidade de norma em vigor, cabendo tal análise ao Poder Judiciário.

DESPACHO DECISÓRIO - JULGAMENTO EM CONJUNTO - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL - Não há previsão legal para julgamento em conjunto de manifestações de inconformidade interpostas contra diversos despachos decisórios, ainda que estes estejam fundamentados no mesmo relatório fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido"

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de indeferimento parcial de créditos de COFINS e consequente homologação de compensações até o limite do crédito admitido (Despacho Decisório, fl. 90).

O Fisco revisou Pedidos de Ressarcimento (PER) e glosou créditos calculados sobre compras de materiais de limpeza e desinfecção das máquinas e equipamentos industriais, produtos para tratamento às águas residuais do processo produtivo, reagentes químicos para análise da qualidade do leite, materiais de embalagem para transporte e soro de leite.

Antes de adentrar nas preliminares e mérito, consigno que a recorrente pleiteou a reunião de 54 processos administrativos, cujas discussões são idênticas ao presente, quais sejam, legitimidade de créditos de COFINS ou PIS, objetos de, aos quais foram vinculados Pedidos de Compensação (DCOMP).

O presente processo será julgado sob a sistemática dos "recursos repetitivos", com reunião para julgamento em conjunto de todos os processos conexos que se encontram no CARF.

Passemos então à análise dos argumentos de defesa.

PRELIMINAR

"Nulidade da exigência fiscal - vício formal"

Alegou que o Despacho Decisório (fl. 90) é nulo, por conter vício formal, pois não pode ser utilizado para exigir créditos tributários decorrentes da instauração de mandado de procedimento fiscal. Apresenta como fundamento o art. 142 do CTN, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, decisões do CARF (Acórdãos nº 204-01.613, de 21.8.2006; 105-14.097, de 13.5.2003; e 107-04.172, de 15.5.1997) e do STJ (Embargos de Divergência do Recurso Especial nº 576.661/RS).

Em sua opinião, assim deveria ter procedido a fiscalização (recurso voluntário, fl. 266):

"(. .)

31. Com efeito, uma vez apresentado o pedido de compensação pelo contribuinte, cabe à D. Autoridade Fiscal analisar a procedência do crédito e, posteriormente, homologar ou não a compensação. Caso não seja homologada, deverá ser realizado de ofício o lançamento do débito apurado, mediante a lavratura de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, sob pena de nulidade do ato.

32. Sendo assim, resta claro que há necessidade de reforma do V. Acórdão recorrido, com o reconhecimento da nulidade formal da exigência fiscal formulada, uma vez que o r. despacho decisório não é a via competente para se fazer uma cobrança decorrente de Mandado de Procedimento Fiscal, e tal fato contraria expressamente o disposto no artigo 142, caput e parágrafo único do CTN, além dos artigos 9º do Decreto nº 70.235/72 e 38 do Decreto nº 7.574/2011.

(. .)"

Dirirjo da recorrente.

Não houve lançamentos de ofício, porém cobrança de tributos já lançados, que restaram em aberto, em decorrência da não homologação da compensação. Adoto como fundamento, o seguinte trecho da decisão de piso, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

"(. .)

DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

Ainda em sede preliminar, o contribuinte alega a impossibilidade de se exigir crédito tributário com base no despacho decisório, pretendendo a nulidade da exigência formulada, uma vez que somente poderia ser feita por meio de lançamento, nos termos dos artigos 142 do CTN, 9º do Decreto nº 70.235/72 e 38 do Decreto nº 7.574/2011.

O contribuinte informou no PER/DCOMP nº 24770.42497.080808.1.3.11-8497 a compensação do direito creditório ora em análise com débito de IRPJ, relativo ao PA mar/2008. Em consequência do reconhecimento parcial do direito pleiteado, restou um saldo não compensado deste débito, no valor original de R\$ 41.256,22, objeto de cobrança no próprio despacho decisório.

A utilização de direito de crédito para fins de compensação com débitos administrados pela RFB encontra-se prevista e disciplinada pela Lei nº 9.430/96, conforme dispositivos abaixo transcritos:

'Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1o A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2o A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 6o A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7o Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8o Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7o, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9o.

§ 9o É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7o, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9o e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

(...)'(Grifou-se)

Desta forma, não procede a alegação do contribuinte, uma vez que a própria Lei que instituiu a compensação nos moldes em que é realizada atualmente equiparou a Declaração de Compensação a instrumento hábil e suficiente para exigência dos débitos nela declarados, não havendo, portanto, necessidade de se realizar o lançamento para viabilizar a cobrança de tais valores, na hipótese de a compensação não ser homologada, ou ser homologada parcialmente, como ocorreu no presente caso. Na hipótese de não pagamento dos débitos, a Lei prevê, inclusive, sua inscrição em Dívida Ativa da União.

Portanto, apresentado o PER/DCOMP pelo contribuinte, os créditos tributários nele confessados e compensados já estão aptos a serem exigidos, na

eventual hipótese de não homologação da compensação, ou de sua homologação parcial, independentemente de qualquer ato de ofício da autoridade fiscal relativo à sua constituição, constituindo-se a própria Declaração de Compensação em título de cobrança administrativa e execução judicial, por expressa autorização legal.

(. . .)"

Com base no acima exposto, nego provimento à preliminar de nulidade.

MÉRITO

A fiscalização glosou créditos calculados sobre compras de materiais de limpeza e desinfecção das máquinas e equipamentos industriais, produtos para tratamento às águas residuais do processo produtivo, reagentes químicos para análise da qualidade do leite e materiais de embalagem para transporte.

Os produtos não se enquadrariam no conceito de insumos, previsto nas IN SRF nº 247/02 e 400/04, que disciplinaram os artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Em sede do REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, a cuja decisão este colegiado está vinculado (§ 2º do art. 62 do RICARF), o STJ considerou ilegal o conceito de insumos previsto nas IN SRF 247/02 e 400/04 e dispôs que o enquadramento ou não no conceito de insumos deve levar em conta "(. . .) *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.*"

Reproduzo a ementa da decisão:

"EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. *Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

4. *Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prossequindo no julgamento, por maioria, após o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR" (g.n.)

A meu ver, a decisão do STJ está essencialmente em linha com a maior parte das decisões sobre o tema que vêm sendo proferidas pelo CARF e, em particular, com os posicionamentos que este relator tem adotado.

Em razão da decisão do STJ, em 18/12/18, a RFB publicou o PN COSIT nº 5/18, em que traz um novo conceito de insumos a ser aplicado no âmbito da RFB e ainda analisa a situação de alguns tipos de bens e serviços à luz do REsp nº 1.221.170/PR.

Extraio os trechos da conclusão do PN COSIT nº 5/18 que demonstram de forma patente a mudança no conceito antes aplicado pela RFB:

"(. .)

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

(. .)

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

(. .)

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

(. .)"

Consignado o conceito de insumos, transcrevo excertos da "Informação Fiscal" (fls. 67 a 84) que instruiu o Despacho Decisório (fl. 90), em que o agente fiscal dispõe sobre os tipos de produtos cujos créditos foram glosados:

"(. .)

DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS EM OPERAÇÕES ACESSÓRIAS AO PROCESSO PRODUTIVO

(. .)

51. Tendo em vista que a interessada tem como objeto a produção e venda de derivados de leite e laticínios em geral, **os materiais de limpeza utilizados na higienização e sanitização de equipamentos e máquinas são, no âmbito da produção executada pela interessada, insumos indiretos de produção** e, como

não estão literalmente dispostos na legislação pertinente, não geram direito a crédito, tanto no cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep quanto no da Cofins, nos termos do art. 3º, inciso II, respectivamente das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

52. O mesmo pode se dizer a respeito dos produtos adquiridos com o fim de dispensar tratamento às águas residuais do processo produtivo e os reagentes químicos adquiridos com o fim de realizar análise da qualidade, que não têm vínculo intrínseco com a produção e são, na verdade, necessários a operações paralelas que dão suporte ao processo produtivo.

(. . .)

DOS MATERIAIS DE EMBALAGEM

(. . .)

62. No caso em tela, como já consignado, o sujeito passivo atua no ramo de laticínios e tem como principal atividade a produção e venda de leite industrializado.

63. Encontramos em suas planilhas descritivas de créditos aquisições de papelão cortado em forma própria, moldados para a montagem de caixotes; e bobinas de filme plástico classificados nos códigos NCM 39.20.10.99, 3920.10, 3920.10.10, 3920.10.90, 3920.10.99, 3921.19, 48.19.10.01, 4819.00, 4819.10, 4819.10.01, 4819.50 e 4823.90.99.

64. Uma parte do filme plástico é utilizada pelo sujeito passivo para envolver o conjunto de caixotes contendo 12 caixas de 1 litro de leite transportados em pallets. Vale dizer que esse plástico sequer chega ao consumidor final, sendo descartado pelos varejistas assim que o produto é integrado ao estoque, enquadrando-se, portanto, no conceito de “embalagem para transporte”.

65. Já o papelão moldado e a outra parte do filme plástico são utilizados para a confeccionar e envolver os caixotes para o transporte de 12 caixas de leite do tipo “Tetrapak” contendo 1 litro cada envoltas em filme plástico.

66. Vale lembrar que o leite é vendido ao consumidor no varejo individualmente por cada caixa de 1 litro. Os caixotes de papelão, embora encontrados na venda a varejo, ali estão por liberalidade do vendedor, não sendo praticada a compra do caixote contendo 12 litros de leite e sim a compra individual de 12 caixas de 1 litro de leite, de modo que o caixote é levado por conveniência das partes com o objetivo de facilitar o transporte.

67. Fica claro que os caixotes de papelão e o filme plástico que os envolve enquadram-se na definição de “embalagem para transporte” e, assim, não ensejam apuração de créditos das contribuições.

68. Desta forma, o papelão moldado, utilizado na confecção de caixotes, e o filme plástico, utilizados para envolver individualmente ou em conjunto os referidos caixotes para transporte em pallets, foram glosados pela Fiscalização.

(. . .)" (g.n.)

Meu voto é no sentido de acatar todos os créditos em discussão, quais sejam, os calculados sobre compras de materiais de limpeza e desinfecção das máquinas e equipamentos industriais, produtos para tratamento às águas residuais do processo produtivo,

reagentes químicos para análise da qualidade do leite e materiais de embalagem para transporte.

Entendo que são elementos essenciais para a conclusão satisfatória do processo produtivo, bem como para garantir que os produtos (alimentícios) sejam oferecidos aos clientes em perfeitas condições.

Não se admite que uma empresa do ramo alimentício não empregue os devidos esforços para manter em perfeito estado de limpeza e conservação as máquinas que preparam alimentos para consumo humano. E este rigor deve ser ainda maior, quando se trata de verificar se os produtos estão aptos para o consumo, por meio de testes de qualidade.

Em sua defesa, a recorrente menciona a Portaria do Ministério da Agricultura e do Abastecimento nº 370/1997, que exige que o industrial aplique testes para certificar-se de que o leite atende aos padrões legais exigidos.

Com relação às embalagens, conforme descrição contida na "Informação Fiscal", acima transcrita, trata-se de filme plástico e caixa de papelão. Consta da peça recursal que se destinam à proteção das caixas "Tetrapak", onde é acondicionado o leite.

O processo de produção somente pode ser tido como concluído, após a obtenção do produto final, no formato em que será transportado para o consumo. E todos os elementos que são adicionados ao produto têm sua função, posto que nenhum empresário deseja onerar desnecessariamente o custo de seu produto, em prejuízo de sua margem de lucro ou mesmo que o obrigasse a aumentar o preço, reduzindo sua competitividade no mercado.

O filme plástico e a caixa de papelão são imprescindíveis à manutenção da integridade do leite, produto para consumo humano. Passa, sem sombra de dúvida, por qualquer teste que adote o critério de "essencialidade ou relevância" estabelecido pela citada decisão do STJ.

E, por fim, não se poderia admitir que bem os resíduos industriais fossem dispensados, sem o devido tratamento, posto que colocariam em risco o meio ambiente, o que ao certo colidiria com a legislação aplicável.

Assim, reputo que estão compreendidos no conceito de insumos e podem ser computados nas bases de cálculo dos créditos de COFINS.

Não obstante, cumpre destacar que, exceto quanto os créditos sobre material de embalagem para transporte, os demais foram expressamente citados pelo PN COSIT nº 5/18 como produtos que devem ser tidos como insumos, à luz da decisão do STJ, como segue (trechos do PN COSIT nº 5/18):

"(. .)

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que **podem ser considerados insumos** para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação⁴; b) **tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação** c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

(. . .)

98. Como relatado, na presente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, os Ministros consideraram elegíveis ao conceito de insumos os “materiais de limpeza” descritos pela recorrente como “gastos gerais de fabricação” de produtos alimentícios.

99. Aliás, também no REsp 1246317 / MG, DJe de 29/06/2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, foram considerados insumos geradores de créditos das contribuições em tela **“os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios”**.

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de **limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços** podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.

(. . .)

150. De outra banda, a análise é mais complexa acerca dos testes de qualidade aplicados sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção (produtos acabados). Conquanto tais testes sejam realizados em momento bastante avançado do processo de produção, é inexorável considerá-los essenciais ao este processo, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade.

151. Assim, **são considerados insumos do processo produtivo os testes de qualidade aplicados anteriormente à comercialização sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção, independentemente de os testes serem amostrais ou populacionais**.

152. Por fim, salienta-se que os testes de qualidade versados nesta seção são aqueles aplicados por escolha da pessoa jurídica, vez que os testes de qualidade aplicados por exigência da legislação estão versados na seção BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL.

(. . .)" (g.n.)

Por outro lado, apesar de propor que sejam acatados os créditos correlatos, também consigno que a RFB manteve o entendimento de que material de embalagem para transporte não gera créditos:

"(. . .)

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.

(. . .)"

Isto posto, voto por dar provimento integral ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira