



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10925.905355/2011-80
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.212 – 3ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2019
Matéria 63.697.4352 - Cofins - Direito de Crédito
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SADIA S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

O direito ao crédito da Cofins sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido.

No caso, deve ser afastada a glosa do crédito sobre gastos com indumentárias.

Por outro lado, deve ser restabelecida a glosa do crédito sobre gastos com (a) energia elétrica e armazenagem de períodos anteriores e (b) embalagens para transporte.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/2004.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei 10.925/2004 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei 10.833/2003 em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída, e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para afastar a glosa do crédito sobre os gastos com indumentárias, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento integral. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa do crédito sobre os gastos com (i) energia elétrica e armazenagem de períodos anteriores e (ii) embalagens para transporte, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito,

Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial em menor extensão.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Pedido e Despacho Decisório

Trata o presente processo pedido de ressarcimento de Cofins relativo ao período de abril de 2007 a junho de 2007. De acordo com o Despacho Decisório de e-fls. 327, o crédito postulado foi integralmente indeferido. A seguir, resumidamente, encontram-se apresentados os itens glosados:

1- insumos por falta de relação direta ao produto

- a. uniformes artigos de vestuário, equipamento de proteção e materiais de uso pessoal
- b. materiais de limpeza/desinfecção
- c. produtos de movimentação de cargas / embalagens transporte (pallets)
- d. combustíveis
- e. ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos
- f. bens do ativo imobilizado
- g. aquisições cuja utilização no processo produtivo não foi detectada
- h. embalagens

2- insumos, por falta de desgaste por contato

- a. fretes
- b. produtos sujeitos à alíquota zero
- c. aquisições com suspensão (redução do crédito)
- d. serviços

- 3- gastos relacionados à energia elétrica
 - a. despesas que não eram de energia elétrica (comunicação)
 - b. energia elétrica de períodos anteriores
- 4- gastos relacionados a aluguéis
 - a. aluguéis pagos a pessoas físicas
 - b. aluguéis de períodos anteriores
- 5- gastos com armazenagem e fretes
 - a. notas que não se referem a armazenagem ou frete
 - b. aquisições de pessoas físicas
 - c. gastos com notas fiscais não apresentadas
 - d. reembolso de energia elétrica
 - e. movimentação de cargas
- 6- depreciação do imobilizado
 - a. bens adquiridos antes de 01/05/2004
 - b. itens glosados conforme planilha
- 7- crédito presumido da atividade agroindustrial
 - a. aplicação incorreta do percentual de 60%
 - b. aquisições que não se enquadram no conceito de insumo
 - c. insumos sujeitos à alíquota zero
- 8- bens importados
 - a. bens sujeitos à alíquota zero
 - b. peças

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Inconformado, o Sujeito Passivo apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 02 e seguintes), na qual: (a) suscita a nulidade do Despacho Decisório por falta de fundamentação; (b) discorda do conceito de insumo utilizado pelo Despacho e (c) insurge-se especificamente contra as glosas. Consequentemente, requer a reversão das glosas, prova pericial e juntada posterior de documentos, pede, ainda, que os juros não incidam sobre a multa e sejam limitados a 1% ao mês e, por fim, pede o cancelamento da multa, por entender ser confiscatória.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada em primeira instância e em decisão consubstanciada no acórdão DRJ/FNS nº 07-30.561 (e-fls. 498 e seguintes), foi considerada improcedente.

Recurso Voluntário

Em seguida, o Sujeito Passivo apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 577 e seguintes), reiterando a impugnação. Em seu recurso, alega também a nulidade da decisão de primeira instância, por indeferimento do pedido de diligência/perícia. Por fim, pede o reconhecimento do direito creditório.

Decisão de Segunda Instância

O Recurso Voluntário foi apreciado pela Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF que, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 3403-002.476 (e-fls. 643 e seguintes) deu-lhe provimento parcial, para excluir a glosa do crédito relativo aos seguintes gastos:

- (a) materiais de limpeza e desinfecção
- (b) embalagens utilizadas para transporte;
- (c) combustíveis;
- (d) lubrificantes e graxa;
- (e) serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos;
- (f) despesas de energia elétrica de períodos anteriores;
- (g) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda de períodos anteriores;
- (h) corrigir as alíquotas adotadas para o crédito presumido, inclusive em relação aos assegurados na decisão de piso (em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo); e
- (i) serviços de lavagem de uniformes.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Tendo sido cientificada da decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 676 e seguintes), alegando divergência quanto a quatro matérias.

Em Despacho de Análise de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional (e-fls. 709 e seguintes), o Presidente da Câmara deu segmento parcial ao recurso, somente em relação a três matérias: 1- Materiais de limpeza e desinfecção, despesas com energia elétrica de períodos anteriores, cálculo do crédito presumido e despesas de armazenagem de períodos anteriores; 2- Embalagem para Transporte e 3- Despesa com lavagem de uniformes.

Com relação aos Materiais de limpeza e desinfecção, às despesas com energia elétrica de períodos anteriores, ao cálculo do crédito presumido e às despesas de armazenagem de períodos anteriores, apresentou, a título de paradigma, o acórdão nº 3302-002.025. Em seu recurso, argumentou que (a) material de limpeza não caracteriza insumo, (b)

somente dão direito a crédito os gastos incorridos no período e (c) o crédito presumido deve ser calculado com base no insumo adquirido e não com base no bem produzido.

Com relação aos materiais de transporte, apresentou o acórdão nº 3101-00.795, a título de paradigma, argumentando que as embalagens não são incorporadas ao produto e, assim, não caracterizam insumo.

Com relação à despesa com lavagem de uniformes, apresentou o acórdão nº 3302-002.064, argumentando que os gastos com lavanderia não caracterizam insumos.

Em sede de reexame (e-fls. 715 a 716), o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais confirmou o exame de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Contrarrazões do Sujeito Passivo

Tendo sido cientificado do Acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e de sua análise de admissibilidade, o Sujeito Passivo apresentou contrarrazões (e-fls. 917 e seguintes). Em sua peça, o Sujeito Passivo requer a negativa de provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manutenção da decisão recorrida, quanto às matérias admitidas.

Recurso Especial do Sujeito Passivo

Adicionalmente à apresentação das Contrarrazões já referidas, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Especial (e-fls. 728 e seguintes) contra a parte do Acórdão 3403-002.476 que lhe fora desfavorável. Em seu Recurso Especial, o Sujeito Passivo alega divergência quanto a sete matérias.

Em Despacho de Análise de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional (e-fls. 989 e seguintes), o Presidente da Câmara deu segmento parcial ao recurso, somente em relação a duas matérias: 1- direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com indumentárias e 2- direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte: pallets.

Com relação ao crédito sobre gastos com indumentária, o Sujeito Passivo apresenta, a título de paradigma, o acórdão nº 9303-001.740, argumentando que a indumentária imposta pelo Poder Público à indústria, por exigência sanitária, caracteriza insumo.

Quanto ao crédito sobre o valor de produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte: pallets, apresenta, a título de paradigma, o acórdão nº 3402-002.361, alegando que pallets utilizados para a movimentação de produtos acabados enquadram-se no conceito de “armazenagem”, e, devem conceder o direito ao crédito por haver permissivo legal nesse sentido.

Em sede de reexame (e-fls. 1.007 e seguintes), o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais confirmou o exame de admissibilidade do Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Recurso Especial do Sujeito Passivo e de sua análise de admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou (e-fls. 1.012 e seguintes) contrarrazões, requerendo a negativa de provimento ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, para manutenção da decisão recorrida quanto às matérias nele discutidas.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Ambos os Recursos Especiais de divergência são tempestivos e cumprem os requisitos regimentais, conforme consta dos despachos de análise de admissibilidade. Portanto, devem ser conhecidos, para discussão das matérias admitidas.

Antes de entrar no mérito dos recursos, esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Início minha análise pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional e delimito a matéria em litígio, consubstanciada na discussão acerca do crédito sobre gastos relativos cinco matérias: 1- Materiais de limpeza e desinfecção, 2- despesas com energia elétrica e armazenagem de períodos anteriores, 3- cálculo do crédito presumido da agroindústria; 4- Embalagem para Transporte e 5- Despesa com lavagem de uniformes.

Esclareça-se que, apesar de terem sido admitidas três matérias, a primeira delas era composta por três matérias diferentes. Assim, dividi a lide em cinco itens, para fins de clareza e analisarei, em separado, cada um desses itens, a seguir.

1- Materiais de limpeza e desinfecção

Quanto aos materiais de limpeza, o Parecer defende que eles se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento se manifesta, no seguinte sentido:

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.

No caso, temos a produção de alimentos, cuja qualidade é notadamente dependente da limpeza de suas instalações, portanto, o crédito deve ser restabelecido. Pelo exposto, nega-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

2- despesas com energia elétrica e armazenagem de períodos anteriores,

Quanto a essa matéria, cumpre referir que o parecer é silente e que, para deslinde da questão, entendo aplicável o entendimento defendido pelo acórdão paradigma, de que somente os custos incorridos no período devem compor o correspondente crédito.

Outra interpretação implicaria total falta de controle do efetivo valor do crédito, podendo implicar em eventuais tentativas de aproveitamento do mesmo valor mais de uma vez ou de gastos de períodos que já estariam alcançados pela extinção do direito de repetição de indébito.

Portanto, é de se dar provimento ao RESP da FN quanto a essa matéria.

3- cálculo do crédito presumido da agroindústria

Essa matéria está pacificada no âmbito da 3ª Turma da CSRF, conforme atesta o acórdão 9303-007.503, de minha relatoria que, por decisão unânime, na sessão de 17 de outubro de 2018 entendeu que o crédito presumido é calculado em função do produto fabricado e não do insumo adquirido. A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzida a ementa do referido acórdão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/2004.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei 10.925/2004 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei 10.833/2003 em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída, e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Portanto, é de se negar provimento ao RESP da FN quanto à matéria.

4- Embalagem para Transporte

De acordo com o Parecer, as embalagens para transporte de produtos acabados não podem ser considerados insumos:

55. *Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção** de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.*

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.*

Portanto, a glosa do crédito deve ser mantida quanto às embalagens que não se incorporam ao produto. Pelo exposto, dá-se provimento ao RESP da FN quanto a essa matéria.

5- Despesa com lavagem de uniformes

Entendo que a lavagem de uniformes se inclua no conceito de limpeza, em função da especificidade da atividade, no caso, a produção de alimentos. Portanto, aqui aplico os já referidos parágrafos 100 e 101 do parecer e, assim, nego provimento ao RESP da FN quanto à matéria.

Recurso Especial do Sujeito Passivo

Prosseguindo, passo à análise do Recurso Especial do Sujeito Passivo. Para fins de delimitação da lide, cumpre referir que trata-se da discussão acerca da possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com: 1- indumentárias e 2- produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte: pallets.

Analisarei, em separado, cada um desses itens, a seguir.

1- indumentárias

As indumentárias a que se refere o recurso consistem em uniformes, equipamentos de proteção e de garantia da higiene do processo. Sobre o tema, o Parecer se manifestou no sentido de que eles se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento, nos seguintes termos:

137. *Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. Conquanto não tenha havido ressalva no referido acórdão em relação a tais equipamentos, decorre dos critérios para definição do conceito de insumos firmados por aquela Seção e explanados acima que somente os equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de*

bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo.

No caso, tratando-se de equipamentos utilizados pelos empregados, o crédito deve ser restabelecido. Pelo exposto, dá-se provimento ao Recurso Especial do Sujeito Passivo quanto a essa matéria

2- produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte: pallets

Entendo que os produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte caracterizam-se como partes integrantes do custo de armazenagem e transporte de produtos acabados, tratados nos parágrafos 55 e 56 do parecer, antes referidos neste voto.

De acordo com o Parecer, as embalagens para transporte de produtos acabados não podem ser considerados insumos.

Portanto, é de se negar provimento ao RESP do SP quanto a essa matéria.

Conclusão

Em vista do exposto, voto por:

(1) dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa do crédito sobre os gastos com (a) energia elétrica e armazenagem de períodos anteriores e (b) embalagens para transporte e

(2) dar provimento parcial ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, para afastar a glosa do crédito sobre os gastos com indumentárias.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos