



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

Processo n° 10925.000265/2008-03
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.845 – 3ª Turma
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria 63.697.4352 - COFINS - DIREITO DE CRÉDITO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

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

No caso, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) materiais de segurança e de uso geral e (b) materiais de limpeza do Parque fabril. Ainda, não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) embalagens que não se incorporam ao produto e (b) transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte.

COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desse dispositivo considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

COFINS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO SELIC.
IMPOSSIBILIDADE.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros.

Súmula CARF nº 125.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 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 embalagens que não se incorporam ao produto, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer o crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Redatora designada.

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 julho de 2005 a setembro de 2005. De acordo com o Despacho Decisório de e-fls. 698, o crédito postulado foi apenas parcialmente reconhecido.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Inconformado, o Sujeito Passivo apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 1.057 e seguintes) requerendo a reversão do valor glosado pelo despacho decisório e aplicação de juros, calculados à taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido. A Manifestação de

Inconformidade foi julgada em primeira instância e em decisão consubstanciada no acórdão DRJ/FNS n° 07-20.502, foi considerada improcedente.

Recurso Voluntário

Em seguida, o Sujeito Passivo apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1.641 e seguintes), insurgindo-se contra a glosa do crédito referente aos valores enumerados nos itens a seguir:

- A- aquisição de bens para revenda
- B- bens e serviços não enquadráveis como insumos
 - 1. material de uso geral
 - 2. material de embalagem e etiquetas
 - 3. material de segurança
 - 4. conservação e limpeza
 - 5. manutenção predial
 - 6. ovos incubáveis
 - 7. outro itens (trabalho, benefícios e serviços de PF)
- C- Despesas de armazenagem e frete na venda
- D- crédito presumido (agroindústria)
- E- estoque de abertura do crédito presumido
- F- desconto da cofins paga

Decisão de Segunda Instância

O Recurso Voluntário foi apreciado pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF que, em decisão consubstanciada no Acórdão n° 3402-002.495 (e-fls. 2.153 e seguintes) deu-lhe provimento parcial, para excluir a glosa do crédito relativo aos seguintes gastos:

[1] materiais de segurança e de uso geral, tais como avental plástico, luvas, camisa impermeável, bota de borracha, calça de proteção, creme protetor microbiológico e protetor auricular);

[2] materiais de limpeza, inclusive desinfetantes; peças do parque fabril; prestação de serviços de limpeza que compreendam a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais; prestação de serviço de lavanderia industrial (lavagem de uniformes) e serviços de manutenção predial do setor fabril;

[3] embalagens que não se incorporam ao produto (caixas de papelão);

[4] despesas com armazenagem para a venda do produto acabado;

[5] óleos lubrificantes para as máquinas fabris;

[6] transporte dos produtos acabados para a venda, desde que o vendedor arcasse com o ônus; e

[7] frete referente à aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo, desde que o comprador arcasse com o custo.

Cumprido referir que, na decisão, não foi deferido o pedido de crédito sobre transporte de mercadorias entre estabelecimentos, assim como não foi reconhecido o direito de atualização do valor a ser ressarcido, pela taxa Selic.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Tendo sido cientificada da decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 2.196 e seguintes) requerendo o restabelecimento da glosa do crédito relativo aos seguintes gastos: 1- Materiais de Segurança e de uso geral, 2- Materiais de Limpeza do Parque Fabril, 3- Embalagens que não se incorporam ao produto e 4- Despesa com armazenagem para a venda do produto acabado.

Com relação aos materiais de segurança e de uso geral, apresentou, a título de paradigma, o acórdão nº 3403-002.477, argumentando que os uniformes, artigos de vestuário e equipamentos de proteção de empregados, bem como materiais de uso pessoal, não caracterizam insumo, para fins de creditamento da contribuição.

Já, com relação aos materiais de limpeza do parque fabril, apresentou, a título de paradigma, o acórdão nº 3201-000.845, argumentando que eles não caracterizariam insumo, pro não sofrerem desgaste por contato com o produto fabricado.

Adicionalmente, com relação às embalagens que não se incorporam ao produto, apresentou, a título de paradigma, o acórdão nº 3101-00.795, argumentando que essas embalagens não caracterizam insumo e, portanto, os respectivos valores não seriam passíveis de creditamento.

Finalmente, com relação à despesa com armazenagem para a venda do produto acabado, apresentou, a título de paradigma, o acórdão nº 3302-002.025, argumentando que esses gastos são posteriores ao final do processo de fabricação e, portanto, não dariam direito a crédito.

O Presidente da Câmara, em Despacho de Análise de Admissibilidade (e-fls. 2.221 e seguintes), deu seguimento apenas parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo a discussão do crédito sobre 1- Materiais de Segurança e de uso geral, 2- Materiais de Limpeza do Parque Fabril e 3- Embalagens que não se incorporam ao produto.

O Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sede de reexame (e-fls. 2.232 e seguintes), confirmou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial.

Contrarrazões do Sujeito Passivo

Tendo sido cientificado do Acórdão 3402-002.495, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e de sua análise de admissibilidade, o Sujeito Passivo apresentou contrarrazões (e-fls. 2.240 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. 2.256 e seguintes) contra a parte do Acórdão 3402-002.495 que lhe fora desfavorável. Em seu Recurso Especial, o Sujeito Passivo discute duas matérias: (a) o crédito sobre o valor do frete de mercadorias entre estabelecimentos e (b) a atualização, pela taxa Selic, do valor a ser ressarcido.

Quanto ao crédito sobre o valor do frete de mercadorias entre estabelecimentos, apresenta, a título de paradigma, o acórdão nº 3201-000.845, alegando tratar-se de um gasto necessário para a atividade e o faturamento.

Quanto à atualização do valor a ser ressarcido, apresenta, a título de paradigma o acórdão nº 3801-001.418, argumentando que o valor devido não foi tempestivamente entregue, por óbice da própria administração fazendária.

Em Despacho de e-fls. 2.321 e seguintes, o Presidente da Câmara deu seguimento ao 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. 2.325 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 Vencido

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 da possibilidade de aproveitamento de créditos da contribuição, sobre gastos com (1) Materiais de Segurança e de uso geral, (2) Materiais de Limpeza do Parque Fabril e (3) Embalagens que não se incorporam ao produto.

Quanto aos gastos com Materiais de Segurança e de uso geral, verifico tratar-se basicamente de equipamento de proteção individual e itens a ele relacionados. Sobre o tema, o Parecer se manifestou no sentido de que eles se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento da contribuição, nos termos do parágrafo 137, a seguir reproduzido:

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.

Estamos frente a equipamentos utilizados pelos empregados, portanto, o crédito deve ser restabelecido. Pelo exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação a essa matéria.

Quanto aos Materiais de Limpeza do Parque Fabril o Parecer defende que eles também se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento da contribuição nos termos dos parágrafos 100 e 101, a seguir reproduzidos:

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 detetização 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.

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

Por fim, quanto às Embalagens que não se incorporam ao produto, de acordo com o Parecer, essas embalagens para transporte não podem ser considerados insumos, conforme verifica-se da leitura dos parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

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 relativo a esse valor. Pelo exposto, é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa 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 de duas matérias: (1) possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos e (2) Atualização pela taxa SELIC do valor a ser ressarcido.

Com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

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.

Como o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida. Pelo exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial do Sujeito Passivo quanto a essa matéria.

Por fim, quanto à atualização do valor a ser ressarcido, pela taxa Selic, é mister esclarecer que trata-se de matéria sumulada, com definição de entendimento a que os

conselheiros estão regimentalmente vinculados. No caso, entendo aplicável a Súmula CARF nº 125, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Portanto, nega-se provimento ao RESP do SP quanto à matéria.

Conclusão

Em vista do exposto, voto por:

(a) dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa do crédito sobre os gastos com embalagens que não se incorporam ao produto e

(b) negar provimento ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Redatora designada

Primeiramente, peço vênias ao ilustre conselheiro relator para expor o entendimento que prevaleceu na sessão de julgamento quanto à possibilidade de constituição de crédito de Cofins sobre frete de produtos acabados.

Sem delongas, em relação a esse item, vê-se que essa turma já enfrentou tal matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-

006.112, 9303-006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete **para** a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “**operação**” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.

Em vista do exposto, votamos por dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para restabelecer o crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama