



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.720061/2015-94
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.679 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de outubro de 2019
Recorrente COMERCIAL DESTRO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

Restando claro nos autos que os gastos com aquisição de óleo diesel, se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto integrantes da operação de venda da empresa, conclui-se que eles não se enquadram no conceito de insumo para fins creditamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

Restando claro nos autos que os gastos com aquisição de óleo diesel, se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto integrantes da operação de venda da empresa, conclui-se que eles não se enquadram no conceito de insumo para fins creditamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente 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

Cuida-se de Recurso Especial do contribuinte, dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais, interposto contra Acórdão da 2ª Turma/3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (Acórdão nº **3302-005.334**, de 22/03/2018), que não conheceu do Recurso de Ofício e negou provimento ao Recurso Voluntário.

Da lavratura do Auto de Infração

Os Autos de Infração de PIS/Pasep e da COFINS, não-cumulativos, ambos lavrados relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011, motivado por glosa de créditos de aquisição de óleo diesel (combustíveis) utilizado na entrega de bens revendidos e de créditos de aluguéis de imóvel que integrou o patrimônio da Recorrente, com aplicação da multa qualificada de 150% por acusação de ocorrência de fraude.

Da Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Em sede de Impugnação, a Recorrente aduziu que o conceito de insumos se traduz na possibilidade de creditamento de todos os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, nos termos dos artigos 290 e 299 do RIR/99, não se limitando ao conceito da legislação do IPI; que não restou caracterizada a ação dolosa prevista nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, que as duas glosas são matérias controvertidas judicialmente, citando decisão do STJ quanto à possibilidade de tomada de créditos sobre combustíveis utilizados em entrega própria de mercadorias vendidas, bem como a existência de recursos extraordinários questionando a constitucionalidade da vedação legal relativa à tomada de créditos de aluguéis adquiridos anteriormente a 1º de maio de 2004.

A DRJ em Belo Horizonte (MG) proferiu o Acórdão nº 0266.985, julgando a Impugnação parcialmente procedente, reduzindo a multa qualificada de 150% para 75%, asseverando que é incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, observando-se que a divergência na interpretação da legislação tributária, por si só, não caracteriza dolo.

Do Recurso Voluntário

Inconformada, a Recorrente interpôs o seu Recurso Voluntário, reiterando as alegações aduzidas em Impugnação, porém, inovando quanto ao pedido de apensamento dos autos do PAF nº 10935.720049/2015-80. Defende a tese de que insumos correspondem aos custos e despesas operacionais dedutíveis segundo a legislação do IRPJ, especialmente os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99).

Da Decisão recorrida

Quando da apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-005.334**, na qual não se conheceu do Recurso de Ofício e foi negado provimento ao Recurso Voluntário. Em seus fundamentos, o Colegiado da 2ªTO/2ªCâmara da 3ª Seção, entendeu o que se encontra a seguir resumidamente apresentado.

1. Concernente ao Recurso de Ofício, entendeu pelo seu não conhecimento, o que teve como motivo o limite de alçada vigente na data de sua apreciação, nos termos da Súmula CARF nº 103.

2. Quanto à manutenção da glosa, foi mantida, uma vez que diz respeito ao aproveitamento de créditos na aquisição de óleo diesel, contabilizados na conta contábil 3.1.2.02.053 - combustíveis e lubrificantes, utilizados em veículos que faziam a entrega das mercadorias revendidas pela própria recorrente, o que consiste em despesa operacional de venda, não passível de creditamento.

3. Com relação ao aluguel pago, também foi mantida a glosa, pelo fato de o imóvel já ter pertencido à própria recorrente, por aplicação da vedação objeto do art. 31, § 3º da Lei nº 10.865, de 2004.

4. Por fim, declarou a impossibilidade legal do afastamento da aplicação dos juros Selic sobre a multa de ofício.

Da oposição de Embargos de Declaração

A contribuinte opôs Embargos de declaração em tempo hábil, em face do resultado do Acórdão nº 3302-005.334, sob os pressupostos regimentais de obscuridade e omissão.

Após análise, restou demonstrado e provado no Acórdão, que as alegadas contradição e omissão não ocorreram e, com base no § 3º do art. 65 do RICARF, com a redação que lhe foi dada pela Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, sendo rejeitado, em caráter definitivo, os embargos interpostos pelo contribuinte.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do **Acórdão nº 3302-005.334**, a contribuinte interpôs Recurso Especial (fls. 1.258 a 1.278), cuja admissibilidade o Recorrente suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMA
1.	Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com transporte, inclusive combustíveis, das mercadorias vendidas	3301-002.883
2.	Acréscimo de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de lançamento de ofício	3402-003.817

Para comprovação da divergência jurisprudencial **quanto ao item '1'** acima, a Recorrente apontou, como paradigma o Acórdão nº 3301-002.883 e, argumentou que o aresto objeto do apelo especial, ao manter a glosa relacionada ao crédito de PIS e COFINS sobre os gastos com combustível na operação de revenda da mercadoria, aduziu que para justificar o enquadramento como insumo deveria haver prestação de serviço de transporte para terceiro, o que não ocorreu no caso concreto. Para o Sr. Relator, em resumo, as empresas meramente comerciais não fazem jus ao creditamento de insumos previstos no art. 3º, II da Lei 10.833/03.

O Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento negou seguimento ao recurso especial, concluindo com as seguintes considerações:

“A decisão recorrida, ao analisar a possibilidade de tomada de créditos a título de insumo dos gastos com óleo diesel consumido em veículos que faziam a entrega das mercadorias vendidas pela própria recorrente e contabilizados na conta contábil 3.1.2.02.05-3 – combustíveis e lubrificantes, deu especial relevo para o fato de que a atividade realizada foi de revenda de mercadorias e o óleo diesel utilizado nos veículos de frota própria que realizaram a entrega, consiste em despesa operacional de vendas, de

que trata o inciso III do artigo 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Frisou ainda que não houve prestação de serviço de transporte a terceiro”.

Concluiu que o gasto em questão, não enseja tomada de créditos com base no inc. II do art. 3º das leis de regência.

De outro lado, o Acórdão indicado como paradigma (nº 3301-002.883), debruçou-se sobre glosa de créditos tomados sobre despesas com honorários contábeis; viagens e representações; propaganda e publicidade; custos com freezers cedidos em comodato a varejistas; serviços prestados por pessoas jurídicas na área administrativa; telefone; informática; material de expediente; e viagens.

Diante disso, constatou-se que a decisão não analisou a mesma rubrica - gastos com óleo diesel consumido em veículos que faziam a entrega das mercadorias vendidas pela própria recorrente, de sorte que é impossível deduzir o dissídio suscitado. Como se não bastasse, a decisão indicada como paradigma, em linha com a decisão recorrida, defendeu que, no caso de empresa que se dedique a atividades comerciais, não é cabível a apropriação de créditos sobre dispêndios que não integram o custo das mercadorias vendidas. Portanto, restou dissídio não comprovado.

Quanto à comprovação da divergência jurisprudencial quanto ao item ‘2’ - **da incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício**, a Recorrente apontou, como paradigma o acórdão nº 3402-003.817, argumentando que a decisão entendeu inexistir previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

No entanto, no Despacho que analisou o recurso, consigna que as decisões paragonadas laboraram em sentidos diametralmente opostos quanto à existência de base legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Arremata afirmando que em sessão extraordinária do Pleno e das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de 3 de setembro de 2018, aprovou-se a Súmula CARF nº 108, com o seguinte enunciado:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Incide, portanto, a restrição do inciso III do § 12 do art. 67 do RI-CARF.

Concluindo, no Despacho de análise de admissibilidade, o Presidente da Câmara NEGOU seguimento ao recurso especial do contribuinte.

Do Agravo interposto

Cientificada do Despacho acima, o Contribuinte interpôs, tempestivamente, o Agravo contra o Despacho proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do qual o sujeito passivo foi cientificado em 07 de novembro de 2018 (fls. 1.371).

Vale o registro de que o Recurso Especial também pretendia a rediscussão da incidência de juros sobre a multa de ofício. Em relação a ela, o despacho apontou a existência de Súmula do CARF em sentido contrário ao pretendido, dando aplicação ao § 12 do art. 71 do RICARF. No agravo, não há qualquer objeção a isso.

Em resumo, quando da análise do Agravo pela Presidente do CARF, ficou definido pelo seu integral acolhimento. No referido Despacho, desta maneira restou asseverado:

“(…) De fato, as passagens nele transcritas da decisão trazida como paradigma são confirmadas da sua leitura completa: ali de fato também se examinou glosa de despesa com manutenção de veículos utilizados para a entrega dos bens vendidos pela empresa, também meramente comercial. E a decisão a reverteu, entendendo que ela se enquadrava no conceito de insumo ali adotado”.

No seu dispositivo conclui que “Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria *"direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com transporte, inclusive combustíveis, das mercadorias vendidas"*”.

Das contrarrazões da PGFN

Regularmente intimada a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões ao Recurso Especial interposto, resumidamente nos seguintes termos (fls. 1.393/1.399):

“Com isso, conclui-se que, sendo o fato gerador da Contribuição Social em comento a receita ou o faturamento da empresa obtidos com a operação de venda de bens e serviços, a não cumulatividade deverá estar vinculada ao bem entregue ao consumidor final através da operação que permitiu à empresa auferir a receita tributada pela contribuição. Apenas darão direito ao crédito aquilo que for empregado diretamente na produção do bem ou prestação de serviço, cuja operação de venda originou a receita tributada pelo PIS/PASEP e COFINS”.

Pugna a União (Fazenda Nacional) para que seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento do recurso

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do respectivo Despacho em Agravo do Presidente deste CARF, com o qual concordo e cujos fundamentos adoto neste voto (fls. 1.384/1.391).

Com efeito, vejo similitude fática entre as matérias enfrentadas no recorrido e no paradigma, bem como divergência na aplicação da legislação tributária:

(a) no recorrido, discute-se crédito sobre combustível utilizado na revenda de mercadoria, sendo que (i) o gasto não foi reconhecido como insumo e (ii) portanto, o crédito foi glosado; e

(b) no paradigma, discute-se exatamente a mesma matéria, sendo que (i) houve reconhecimento do gasto como insumo e (ii) consequentemente, foi concedido o crédito.

Para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido excerto do paradigma:

Já em relação já citado gasto com manutenção de veículos e combustíveis, que foi trazido com ênfase pelo recurso voluntário, entendo que assiste razão a recorrente.

Na prática, a atividade da empresa é a revenda no comércio varejista e atacadista de congelados, doces, conservas e guloseimas da marca "Kibon", produzidos pela empresa Unilever do Brasil.

Portanto, entendo que o gasto com a manutenção e o gasto com combustíveis dos veículos utilizados na realização da atividade da empresa estão incluídos no conceito de insumos para creditamento de PIS e da COFINS.

Isso aponta para a comprovação da divergência alegada.

Em reforço, ainda, destaca-se no Despacho em Agravo, o seguinte trecho abaixo reproduzido (fl. 1.389):

“Entre as despesas consideradas como crédito se encontravam honorários contábeis, viagens, representações, propaganda e publicidade, **combustível e manutenção de veículos**, manutenção de freezers (conservadoras) cedidos em comodato a varejistas, serviços prestados por pessoas jurídicas (área administrativa), telefone, informática, manutenção e conservação, e material de expediente. No entender da fiscalização não existiria previsão legal para a apropriação dessas despesas como crédito não cumulativo. (destaque acrescido)

O rol transcrito no Despacho, pois, está incompleto. E assim o é porque inserido em passagem que apenas relaciona aquelas despesas em relação às quais o relator manteria a glosa. Uma transcrição mais completa do voto, no entanto mostra (confirmando o relatório) que havia também despesa com combustíveis e manutenção de veículos, e que para elas o colegiado entendeu tratar-se de insumos: (...)”

Assim, portanto, conheço do Recurso Especial de divergência.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Em que pese a Recorrente ter se insurgido genericamente contra o conceito de insumo, pela análise das peças dos autos, encontra-se em discussão a aplicação do conceito de insumo quanto aos gastos com aproveitamento de créditos na **aquisição de óleo diesel, contabilizados na conta contábil 3.1.2.02.053 - combustíveis e lubrificantes, utilizados em veículos que faziam a entrega das mercadorias vendidas pela própria recorrente.**

A recorrente, por seu turno, alega seu direito sustentado no inciso I do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 - crédito sobre bens adquiridos para revenda, bem como o inciso II, como bens utilizados como insumos na prestação de serviço de transporte.

Há que ser destacado que, no caso dos autos, a atividade realizada pela empresa foi de revenda de mercadorias e, que o óleo diesel (combustível) utilizado nos veículos de frota própria que realizaram a entrega, consiste em despesa operacional de vendas, de que trata o inciso III, do artigo 187 da Lei nº 6.404/1976 e, portanto, tais valores não compõem o valor de aquisição dos bens revendidos, não se subsumindo à hipótese de creditamento do inciso I do artigo 3º, nem tampouco consistem em custo de serviços prestados, hipótese de que trata o inciso II do referido artigo citado.

O fato é que gasto com combustível dos caminhões de entrega refere-se à distribuição/reorganização das mercadorias, e não à produção delas. Ora, se a lei determina que só geram créditos os bens e serviços usados como insumos na produção de mercadorias, o intérprete não pode ampliar o espectro de aplicação dessa regra para alcançar também os bens e serviços utilizados na distribuição das mesmas. Por isso os referidos dispêndios não podem ser

considerados insumos e gerar créditos com base no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10637/02 e 10833/03.

Confira-se, por oportuno, trecho do Acórdão recorrido que bem tratou da matéria:

“(…)

Frise-se que a recorrente não prestou serviço de transporte a terceiro, o que poderia caracterizar receita de prestação de serviços e, conseqüentemente, atribuir a natureza de insumo ao combustível utilizado, mas dispendeu gastos com a distribuição dos produtos revendidos, o que caracteriza despesa operacional e não custo de serviço prestado. Não há nos autos, prova da prestação de serviços a terceiros, mas gastos com o transporte das próprias mercadorias vendidas, o que, embora, acompanha o preço de venda das mercadorias (como todos os demais custos e despesas da empresa, seja de forma direta ou indireta), não descaracteriza a operação de venda de mercadorias transformando-a em prestação de serviços”.

Nesse sentido, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) 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.

O referido parecer Parecer Cosit RFB nº 5, de 2018, aborda a matéria em seu item 59 e 60, excluindo do conceito de insumo os gastos realizados após o término do processo de produção. A seguir, encontram-se reproduzidos os referidos dispositivos:

“59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço”.

Como é cediço, muito embora não seja adequada a restrição do conceito de insumo às definições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem da legislação do IPI, também não se pode ampliar tal noção de forma a permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à mera manutenção da atividade empresarial e ao simples funcionamento ordinário das empresas, sob pena se permitir a dedução de gastos ligados à atividade-meio, e não à atividade-fim. (despesas operacionais, no conceito do art. 290 e 299 do RIR). Apenas darão direito ao crédito aquilo que for empregado diretamente na produção do bem ou prestação de serviço, cuja operação de venda originou a receita tributada pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

Desta forma, restando claro que os gastos se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda da empresa, não se enquadram no conceito de insumo para fins creditamento.

Adicionalmente, registrando que, nem na decisão recorrida, nem no recurso especial ou no paradigma, há referência à possibilidade de classificação dos combustíveis utilizados na entrega de mercadorias revendidas como “frete na venda”, por aplicação analógica do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, afasto também sua eventual aplicação.

A seguir, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

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

...

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

Apenas para fins de esclarecimento, registro o entendimento que o dispositivo deve ser interpretado de maneira restritiva, limitando o creditamento aos gastos com frete pago a terceiros que, por sua vez, como pessoas jurídicas, tenham sido tributadas pelas contribuições, não se aplicando o dispositivo a gastos próprios na entrega de mercadorias.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido conhecer e no mérito NEGAR provimento ao Recurso Especial de divergência interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos