



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

Processo n° 11065.720514/2012-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.883 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2016
Matéria Cofins e PIS - Insumos
Recorrente EDLANI DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS CONGELADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI, sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Foram acostados aos autos elementos suficientes para a caracterização como insumo o gasto com a manutenção e o gasto com combustíveis dos veículos utilizados na realização da atividade da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI, sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Foram acostados aos autos elementos suficientes para a caracterização como insumo o gasto com a manutenção e o gasto com combustíveis dos veículos utilizados na realização da atividade da empresa.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo e Andrada que negavam provimento. Vencidas as Conselheiras Semíramis e Maria Eduarda que davam provimento parcial em maior extensão - acatavam créditos da não cumulatividade de custos de manutenção em conservadoras (freezers).

Processo nº 11065.720514/2012-99
Acórdão n.º **3301-002.883**

S3-C3T1
Fl. 959

Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Paulo Roberto Duarte Moreira, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Semiramis de Oliveira Duro.

CÓPIA

Relatório

O contribuinte em epígrafe que atua no comércio atacadista e varejista de congelados, doces, conservas e guloseimas, além de atividades afins, foi alvo de fiscalização que teve seu início em 01/12/2011 (fls. 725/727). Dessa fiscalização foi lavrado um Auto de Infração lançado contra a fiscalizada referente às contribuições de PIS e de COFINS do período de janeiro a dezembro de 2008.

De acordo com o Relatório Fiscal podemos dividir o procedimento para os dois semestres daquele ano:

a) 1º Semestre – os demonstrativos (DACON – fls. 3 a 152) e as declarações (DCTF – fl. 650) entregues pelo contribuinte se encontravam zerados ou informando a inexistência de débitos. Ou seja, a empresa informava e declarava não existir nenhum valor a recolher a título dessas contribuições para os 6 primeiros meses do ano.

b) 2º Semestre – o contribuinte apresentou débitos em DACON e em DCTF, mas, no entanto, foram encontradas irregularidades no tocante aos créditos utilizados para o abatimento desses débitos, o que levou a uma glosa parcial dos mesmos.

Em 21/12/2011, já sob procedimento fiscal, a empresa enviou DACONs (fls. 315 a 649) e DCTFs (fls. 654 a 714) **retificadoras**, não se encontrando mais, portanto, sob a tutela da espontaneidade. Dessa vez, em tais retificações, apresentou débitos de PIS e de COFINS para os meses do primeiro semestre.

As informações dessas retificadoras, em especial o DACON, serviram para mensurar o montante de créditos que podiam ser apropriados no regime da não-cumulatividade. O contribuinte foi intimado a detalhar a natureza dos créditos que informara em DACON no título “Outras Operações com Direito a Crédito”. A resposta se encontra detalhada às fls. 800 a 811.

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.

Por outro lado, foram aceitos como crédito os gastos com locação referentes ao aluguel da área do frigorífico.

Para o período de janeiro a junho de 2008 foi aplicada multa de 150% com base no § 1º, do inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista a fiscalização considerar a existência de fraude, nos termos do art. 71 a 73, da Lei nº 4.502/64, motivada pelas informações prestadas pela empresa no DACON e declaradas em DCTF, onde se via a inexistência de débitos de PIS e de COFINS para o 1º semestre de 2008. Tal atitude estaria em

desacordo com a contabilidade da própria empresa, não tendo sido apresentada nenhuma justificativa plausível para tal comportamento. Conclui a fiscalização que se objetivava ocultar a verdade para fugir do pagamento dessas contribuições. Foi feita representação fiscal para fins penais contra a empresa no processo administrativo nº 11065.720516/2012-88.

Para os outros períodos, com débitos informados/declarados em DACON/DCTF relativos ao 2º semestre de 2008, foi aplicada a multa de 75%.

O valor lançado a título de COFINS foi de R\$ 692.617,10, incluindo multa e juros, e a título de PIS o lançamento foi de R\$ 150.370,90, também incluindo os seus consectários legais.

A ciência do Auto de Infração foi dada ao contribuinte em 09/02/2012 (fls. 858/860), tendo o contribuinte apresentado impugnação em 03/03/2012 (fls. 864 a 886). **Em síntese** faz as seguintes alegações:

- QUE é fornecedora de produtos, e como numa produção, terá como insumo todas as suas despesas de comercialização, eis que sem elas não seria possível atingir a finalidade para qual foi criada. Para que tal comercialização seja alcançada são necessários gastos com logística, despesas diretas para a comercialização, divulgação do produto, representantes comerciais, marketing, viagens, hospedagem, refeições, estadias, telemarketing, telefone, entre outros.

- QUE gastos de manutenção e de conservação das câmaras frigoríficas para a estocagem do transporte frigorífico próprio e dos freezers disponibilizados nos pontos de venda são insumos de sua cadeia produtiva.

- QUE a justificativa apresentada para a glosa de créditos foi a falta de previsão legal, não havendo uma análise da essência da atividade realizada pela empresa.

- QUE o transporte dos produtos é realizado por frota própria, sendo de suma importância a manutenção e a conservação dos mesmos.

- QUE os saldo devedores da reconstituição dos créditos glosados foram devidamente reconhecidos no parcelamento advindo do REFIS IV, instituído pela Lei nº 11.941/09, consolidados em 29/10/2009 (Ver Documentos Anexos 2 e 3, fls. 900 e 901).

- QUE em nenhum momento foi citado no processo fiscal que o impugnante incluiu os débitos lançados no benefício concedido pela Lei nº 11.941/2009, denominado REFIS da Crise, **antes do início da fiscalização. Consequentemente propugna o descabimento da multa aplicada.**

Cita algumas jurisprudências administrativas, as quais tratam de prestadoras de serviço, outras de fabricantes de produto, ou então, relativas a outros contribuintes.

Por fim, solicitou que fosse acolhida a impugnação para que fosse determinado o cancelamento total do Auto de Infração lavrado, com a consequente extinção do pretendido crédito tributário, por todas as razões, fatos e demonstrações objetivas expostas ao longo de sua defesa.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre -RS considerou a impugnação procedente em parte com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

LANÇAMENTO. VALORES PARCELADOS.

Valores apurados como devidos com base em demonstrativos e em declarações apresentadas pelo próprio contribuinte, mas, que, no entanto, comprovado que foram alvo de parcelamento anterior ao início da fiscalização, devem ser excluídos do Auto de Infração.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

LANÇAMENTO. VALORES PARCELADOS.

Valores apurados como devidos com base em demonstrativos e em declarações apresentadas pelo próprio contribuinte, mas, que, no entanto, comprovado que foram alvo de parcelamento anterior ao início da fiscalização, devem ser excluídos do Auto de Infração.

Impugnação Procedente em Parte.

Na decisão, a DRJ trouxe:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a

Processo nº 11065.720514/2012-99
Acórdão n.º **3301-002.883**

S3-C3T1
Fl. 963

impugnação, com a exclusão dos valores referentes aos meses de janeiro e de fevereiro de 2008 já parcelados junto à RFB, com seus consectários legais, assim como a redução da multa de ofício nesses períodos de 150% para 75% para as diferenças mantidas, conforme disposto nesse acórdão, e a manutenção do resto dos valores lançados no Auto de Infração.

No Recurso Voluntário a contribuinte repete os argumentos da impugnação apresentada a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator

O recurso voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Foi lavrado auto de infração de PIS e Cofins no período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2008, em consequência de uma série de inconsistências nas informações prestadas pela contribuinte.

Em 2008, tem-se duas situações diferentes. No primeiro semestre, em que o contribuinte apresentou DCTFs e Dacons zeradas e no segundo semestre em que apresentou DCTFs e Dacons com inconsistências.

Portanto, as situações ocorridas nos dois semestres serão analisadas separadamente.

Temos 3 matérias apresentadas no recurso voluntário:

1) Da glosa de créditos :

A principal controvérsia restante do processo se deve a glosa de créditos a que a recorrente entende ter direito. Essas glosas, em última análise, foram causas da autuação.

Tais créditos glosados foram consequência do conceito de insumos adotado pela recorrente para a geração de créditos de PIS e da Cofins não cumulativos.

No recurso voluntário, a recorrente afirma que, no caso do PIS e da Cofins, ao contrário do que propugna a decisão recorrida, devem proporcionar direito a créditos delas dedutíveis, não apenas as despesas e custos vinculados a bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços ou na fabricação de bens destinados a venda, mas quaisquer dispêndios necessários ao pleno desenvolvimento da atividade da empresa. Afirma que, na esfera do PIS e Cofins não cumulativos, o conceito de insumo muito se aproxima, se é que com ele não se confunde, daquele adotado pela legislação do imposto de renda, nos artigos 290, 291 e 299 do RIR/99.

Preliminarmente, registro que a maioria das decisões proferidas no CARF vêm assentando o entendimento de que o conceito de insumos para creditamento de PIS e da Cofins demandam critérios próprios, nem iguais aos critérios para o creditamento do IPI e nem ao conceito de insumo aplicado na legislação do Imposto de Renda.

Inicialmente o PIS e a Cofins foram instituídos de forma cumulativa. Posteriormente, as leis 10.637/02 e 10.833/03 modificaram o regime de apuração destas contribuições de cumulativo para não-cumulativo, no momento em que as alíquotas foram majoradas para 9,25% no total.

Essa não cumulatividade foi desenhada segundo o entendimento do legislador ordinário, porque não havia qualquer preceito constitucional impondo regras sobre a não-cumulatividade na apuração dos tributos.

Estabeleceu-se portanto um sistema legal de dedução de créditos em razão das despesas e aquisições de bens e serviços previstas nos artigos 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03. As referidas leis não legislaram sobre o conceito de insumos para os casos de apuração dos créditos de PIS e Cofins, dando margem para diversas interpretações sobre o tema, no decorrer destes anos.

Por esta razão, vem sendo discutido no âmbito administrativo, perante a Justiça Federal e o Superior Tribunal de Justiça o conceito de insumos para fins de créditos de PIS e Cofins.

Como dito, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são omissas quanto ao alcance do termo “insumo” para fins de cálculo do crédito das referidas contribuições. Tal amplitude terminológica encontra-se disposta apenas em normas de natureza infralegal, como o § 5º, do artigo 66, da IN SRF nº 247, de 21/11/2002, dispositivo incluído pela IN SRF nº 358, de 09/09/2003, da não-cumulatividade do PIS/Pasep, bem como nos incisos I e II do § 4º, do artigo 8º, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004, da não-cumulatividade da COFINS. Segundo tais normas, para fins de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, deverão ser assim concebidos, aqueles:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Especificamente sobre o critério adotado pela IN SRF nº 404/2004 para a definição de insumo destaca-se que:

[...] não é válida a equiparação [à legislação do IPI] realizada pela instrução normativa. A contribuição não incide apenas sobre operações que tenham por objeto produtos industrializados. Tais negócios jurídicos abrangem parte da materialidade da exação, que é muito mais ampla e alcança todos os atos de acréscimo ao patrimônio líquido do contribuinte (receita bruta). Desse modo, a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI gera como efeito prático a limitação da não cumulatividade da contribuição a uma parcela dos fatos tributados, mantendo o efeito cascata em relação às demais receitas auferidas pelo contribuinte. Ao mesmo tempo, compromete de forma irremediável a maior virtude da legislação: a previsão de um conceito amplo de insumo, capaz de

garantir uma salutar e indispensável maleabilidade da lei em face do dinamismo da atividade empresarial. Uma restrição dessa natureza somente poderia ser prevista em lei formal, diretamente na Lei nº 10.833/2003, inclusive porque, ao reduzir o montante do crédito dedutível, a instrução normativa implica o aumento do valor do tributo devido por meio de analogia, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional.

(SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 315)

Aduz ainda que a Lei nº 10.833/2003 adotaria “[...] um conceito de insumo claramente ligado à noção de custo de produção prevista de forma exemplificativa na legislação do imposto de renda (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto nº 3.000/1999, arts. 290 e 291)”¹.

Há ainda doutrinadores que apregoam a ampla consideração como insumo de todas as despesas da empresa, como Natanael Martins², em sintonia com a tese sustentada pela recorrente. Segundo ele, pelo fato de as contribuições em comento alcançarem a receita total das entidades, a única forma de assegurar sua integral não-cumulatividade seria se “os créditos apropriáveis alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa”.

Para Marco Aurélio Greco³ os insumos para fins de PIS/Pasep e Cofins não se equiparam àqueles indicados pela legislação do Imposto de Renda, uma vez que há distinção material entre receita e renda. Patrícia Madeira, ao estudar a questão da não-cumulatividade, e explicando a lição de Greco, assevera que os pressupostos de fato para o IRPJ e a CSLL são o resultado positivo (renda/lucro), e, nesse caso, deverão ser considerados todos os custos que interferirem na sua apuração. No entanto, “nem todos os custos da atividade empresarial interferem na formação da receita, que é materialidade do PIS e da Cofins”. A idéia de insumo proclamada pela legislação do IPI também não seria aplicável para o PIS/Pasep e para a COFINS⁴, dado ser o IPI

[...] tributo cuja não-cumulatividade se opera pelo método subtrativo, variante imposto contra imposto (que, portanto, requer tenha havido incidência na operação anterior para que o insumo seja creditável) e cuja materialidade (industrialização) remete à ideia de algo fisicamente apreensível.

Como a receita decorre de uma prestação de serviços ou da produção de bens, Marco Aurélio Greco conclui que só deve ser insumo o que for inerente àquilo que denomina de “processo formativo da receita”. Em suas palavras:

¹ ob. cit., p. 315-316.

² MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octávio Campos (coord.). PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 204. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

³ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) et al. *Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thompson. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 112-122. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

⁴ O trecho acima, que sintetiza a lição de Marco Aurélio Greco (op. cit., p. 117-118), foi extraído da Dissertação de Mestrado de Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira, p. 127-128 – referência já citada.

relevante é determinar quais os dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos). Se entre o dispêndio e os fatores capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.

Há também outras teses doutrinárias sobre esse que é um dos mais intrincados assuntos relacionados ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS. Particularmente, no âmbito do presente foro de discussão destinado a buscar um posicionamento justo para a lide, entendo que se a lei admite o direito de crédito decorrente de despesas incorridas pela pessoa jurídica, tais como pelo aluguel de prédios, de máquinas e de equipamentos utilizados nas atividades da empresa, bem como da energia consumida em seus estabelecimentos, dentre várias outras hipóteses, também permite que referido direito creditório decorra da aquisição de bens e de serviços utilizados como insumo, ressalvadas as exceções legais.

Em consequência das limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, constata-se que o legislador optou por um **regime de não-cumulatividade parcial**, posição que defendemos, muito embora reconheçamos que parte da doutrina tente dar ao regime um sentido mais amplo e próximo dos aspectos econômicos da produção, o que, contudo, não encontra alicerce na legislação pertinente.

Quanto ao alcance do conceito de *insumo* segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, entendo que a acepção correta é aquela ligada à **essencialidade** do bem ou do serviço para o exercício da atividade empresarial: fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou prestação de serviços. Também há relação estreita com o objeto social da empresa.

Desde já, afasta-se a tese da recorrente que procura dar ao conceito de insumo a amplitude de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda.

Feito o registro concernente ao alcance das normas alusivas ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, passa-se à análise das demais questões pontualmente aduzidas no recurso.

A recorrente invoca o entendimento do IRPJ para servir de fonte aos critérios de determinação dos insumos para o PIS e para a COFINS. Mas também não me parece que seja ele adequado. É verdade que a legislação do IRPJ possui uma longa trajetória de existência e consolidação, mas, a princípio, creio que a sua simples transposição pode gerar mais imprecisões que soluções.

Assim, passa-se a analisar os argumentos apresentados pela recorrente.

Primeiramente, registre-se que houve retificação das DCTFs e Dacons após o início da ação fiscal. Apesar de reconhecer o enorme embaraço que tais retificações extemporâneas causam à fiscalização, entendo que, considerando o princípio da verdade material, quando os demais documentos contábeis da contribuinte confirmarem as informações constantes das declarações intempestivas, há a possibilidade de aceitação das informações.

Para o 1º semestre de 2008, visto que os demonstrativos e declarações do contribuinte informavam não haver débitos, os valores devidos a título daquelas contribuições e os seus respectivos créditos foram aferidos na sua integralidade pela fiscalização.

Já no 2º semestre de 2008, período em que o contribuinte declarou os débitos de PIS e de Cofins na DACON e na DCTF, houve as glosas dos créditos.

Porém, as despesas referentes aos créditos glosados no 2º semestre também não foram consideradas no cômputo dos créditos das contribuições devidas do 1º semestre.

Verifica-se à fl. 854, a Tabela 6 do Relatório Fiscal, que a fiscalização glosou créditos do período de julho a dezembro de 2008.

Como conseqüência da glosa dos créditos que a empresa entendia ter direito, originou-se um recolhimento a menor a título de PIS e de COFINS, sobre o qual a fiscalização procedeu ao lançamento dessas diferenças, conforme se demonstra nessa mesma Tabela 6.

As despesas que o contribuinte havia se creditado e que foram desconsideradas pela fiscalização eram de: honorários contábeis; viagens e representações; propaganda e publicidade; custos com veículos; custos com conservadoras; serviços prestados por pessoas jurídicas na área administrativa; telefone; informática; material de expediente; e viagens. As despesas referentes à locação da área do frigorífico não foram glosadas.

Contra tal glosa se insurgiu o contribuinte sob a alegação, em suma, de que é fornecedor de produtos, e como numa produção deveria ter como insumo todas as suas despesas de comercialização, eis que sem elas não seria possível atingir a finalidade da empresa. Entende que a falta de previsão legal não poderia ser apresentada como justificativa, pois não houve uma análise sobre a essência da atividade que realiza.

A atividade da recorrente é o comércio atacadista e varejista. A fiscalização ressalta que, portanto, tais dispêndios não integrariam o custo de aquisição das mercadorias vendidas.

O argumento apresentado pelo contribuinte de que a sua atividade de comercialização se assimilaria a uma produção não tem como prosperar por falta de previsão legal. Não cabe à autoridade administrativa expandir o que se encontra definido em lei e em atos administrativos.

A recorrente não contesta ponto a ponto as glosas realizadas pela fiscalização. No recurso voluntário traz o conceito geral de que as atividades administrativas necessárias ao funcionamento de qualquer empresa devem gerar insumo com direito a crédito.

Da leitura das redações do dispositivo que trata do creditamento em decorrência da aquisição de insumos – a atual e as historicamente concebidas para referido preceito – constata-se que o termo “insumo”, na forma como é e sempre foi empregado, nunca se apresentou no texto normativo de forma isolada, mas **continuamente associado ao seu papel de fator de produção ou na prestação de serviços.**

Em razão disso, penso que só podem ser considerados como insumos **os bens e os serviços diretamente utilizados, necessários e essenciais à prestação de serviços ou à fabricação dos produtos destinados à venda**, o que requer, pois, análise individual do processo produtivo da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade.

Como dito, as despesas que o contribuinte havia se creditado e que foram desconsideradas pela fiscalização eram: 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.

Com exceção ao gasto com manutenção de veículos e combustíveis, tais serviços, gastos e custos não se destinam diretamente à atividade da empresa, que é de atuação no comércio atacadista e varejista.

No caso da recorrente, que desenvolve apenas atividades comerciais, não é cabível a apropriação de tais créditos, já que tais dispêndios não integram o custo das mercadorias vendidas.

Logo, muito embora entendamos que o conceito de insumo seja mais elástico que o adotado pela Receita Federal nas suas instruções normativas nº 247, de 21/11/2002 e 404, de 12/03/2004, conforme razões acima desenvolvidas, e mesmo admitindo que muitos desses serviços e gastos são essenciais à dinâmica empresarial no seu aspecto macro, todos eles dizem respeito a atividades de caráter meramente administrativo, não estando relacionados, de forma direta, à atividade comercial da recorrente.

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.

2) Parcelamento da Lei 11.941/2009:

Alega a recorrente que aderiu ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009, antes do início da fiscalização. Alega que alguns débitos aqui lançados estariam incluídos no parcelamento.

No recurso voluntário, a recorrente volta a tratar do tema, mas apenas para informar como o acórdão recorrido decidiu.

O acórdão recorrido resolveu a questão, dando razão, em parte, aos argumentos da recorrente. No recurso voluntário a recorrente não contesta o entendimento e os cálculos da DRJ, portanto entendo que a matéria resta definitiva.

3) Multa de 150%:

Em relação à multa agravada de 150% para o primeiro semestre de 2008, concordo integralmente com o acórdão recorrido, que descreveu com precisão os fatos e também indicou as razões do entendimento, por isso transcrevo:

Para o período de março a junho de 2008, concordamos com a fiscalização no sentido de que o comportamento do contribuinte era de ocultar o crédito tributário referente a essas contribuições, devido às seguintes atitudes tomadas pelo impugnante:

1º) Mesmo sabedor de débitos para esses meses, apenas apresentou parcelamento para janeiro e fevereiro de 2008.

2º) Na apresentação do DACON informou os débitos como zerados.

3º) Na apresentação da DCTF declarou a inexistência de débitos.

4º) Em concordância com a irregularidade das suas informações e declarações apresentadas não fez nenhum recolhimento dessas contribuições em contrariedade com a sua própria contabilidade.

5º) Não apresentou nenhuma justificava plausível para tal comportamento.

6º) Logo após tomar ciência do Termo de Início de Fiscalização encaminhou retificações do DACON e da DCTF, ou seja, tinha conhecimento de que aquilo que havia informado/declarado anteriormente não correspondia a realidade.

Como se observa, caso não houvesse uma fiscalização pró-ativa, os créditos tributários do período de março a junho de 2008 acabariam por decair, visto o artifício do contribuinte em ocultar a existência dos mesmos quando da entrega do DACON e da DCTF.

Configurada se encontra a hipótese do § 1º, inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, e dos arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502/64.

Portanto, entende-se pela manutenção da multa de 150% para esses meses.

Assim, em relação aos meses de janeiro e de fevereiro de 2008, que foram parcelados, o acórdão recorrido já determinou a redução da multa de ofício de 150% para 75%, sendo isso incontroverso.

Em relação aos demais períodos em que houve o agravamento da multa, isto é, de março a junho de 2008, entendo que a multa de 150% deve permanecer.

Conclusão:

Assim, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apenas para considerar 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, cancelando-se, assim, a glosa efetuada pela fiscalização nesses itens.

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator

(ASSINADO DIGITALMENTE)

LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS

Processo nº 11065.720514/2012-99
Acórdão n.º **3301-002.883**

S3-C3T1
Fl. 971

CÓPIA