



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

**Processo n°** 18088.720015/2012-82  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-002.722 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de setembro de 2014  
**Matéria** PIS E COFINS  
**Recorrente** PREDILECTA ALIMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

Ementa:

EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS. É legítima a apropriação do crédito das contribuições em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte e sobre o gás empregado em empilhadeiras, por integrarem o custo de produção dos produtos.

CRÉDITOS. DESPESAS COM COMISSÕES, DESCONTOS EM DUPLICATAS E BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. Devem ser glosados os créditos tomados sobre gastos com comissões sobre vendas, abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência de bonificações em mercadorias, por se tratarem de despesas redutoras de vendas e não de custos de produção.

COMBUSTÍVEL. LENHA. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de combustível (lenha) efetuadas de pessoas físicas.

MULTA AGRAVADA. A existência de informações falsas nos DACON impõe a incidência de multa agravada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS. É legítima a apropriação do crédito das contribuições em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte e sobre o gás empregado em empilhadeiras, por integrarem o custo de produção dos produtos.

CRÉDITOS. DESPESAS COM COMISSÕES, DESCONTOS EM DUPLICATAS E BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. Devem ser glosados os créditos tomados sobre gastos com comissões sobre vendas, abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência de bonificações em mercadorias, por se tratarem de despesas redutoras de vendas e não de custos de produção.

COMBUSTÍVEL. LENHA. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de combustível (lenha) efetuadas de pessoas físicas.

MULTA AGRAVADA. A existência de informações falsas nos DACON impõe a incidência de multa agravada.

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, para reconhecer o direito ao crédito nas aquisições de embalagem (tambores) e gás para empilhadeira, nos termos do voto do relator. Vencida a conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó, que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator.

EDITADO EM: 29/10/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Paulo Guilherme Déroulède, Jonathan Barros Vita, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 17/11/2014 por

WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES

Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de Autos de Infração de PIS e COFINS em decorrência de constatação de falta de recolhimento das contribuições no período de 01/01/2007 a 31/12/2007.

Por bem retratar a matéria tratada no presente processo, transcrevo o relatório produzido pela DRJ de Ribeirão Preto/SP:

*De acordo com o Relatório Fiscal, de fls. 729/766, a fiscalização apurou que inexistia direito ao creditamento de PIS e Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos, nem constarem expressamente previstos na legislação de regência, os seguintes itens: lenha adquirida de produtor rural - pessoa física; despesas com pagamento de comissões a representante comercial; descontos comerciais no recebimento de duplicatas concedidos a supermercados; embalagens de acondicionamento para transporte (tambores) e gás utilizado em empilhadeiras.*

*Além disso, o Auditor-fiscal constatou que os créditos informados no DACON, fichas 06A e 16A, estavam majorados:*

*Entretanto, quando confrontei os bens e serviços utilizados como insumos e as despesas de armazenagem e fretes, declarados nas Linhas 02, 03 e 07 das Fichas 06A e 16A do Dacon (fls. 183/518), com os arquivos digitais da escrituração contábil e fiscal e com as memórias de cálculos apresentadas pela empresa (fls. 519/682), verifiquei que os valores do Dacon, relativos a esses três itens, estavam muito majorados.*

*Após elaborar planilha e intimar o interessado para explicar as divergências encontradas, a autoridade fiscal narrou:*

*Entretanto, não obstante ter sido regulamente INTIMADA e REINTIMADA, a empresa não conseguiu justificar a majoração das bases de cálculo dos créditos a descontar (bens, serviços e despesas de armazenagem e fretes) informadas no Dacon, conforme demonstrado na planilha Batimento DACON X ESCRITURAÇÃO.*

*Com isso, a fiscalização chegou ao limite possível das investigações, restando somente concluir que a empresa inseriu informações falsas no Dacon, mediante majoração da base de cálculo dos créditos, com objetivo exclusivo de produzir CRÉDITOS FICTÍCIOS de Pis e Cofins, utilizados nos descontos das contribuições apuradas, a fim de reduzir significativamente os valores recolhidos à Fazenda Nacional.*

*À vista da falta de comprovação dos valores inseridos no DACON, o Auditor-fiscal concluiu:*

*Em suma, os CRÉDITOS FICTÍCIOS do Pis e da Cofins foram apurados mediante a comparação entre os créditos informados no Dacon (fls. 183/518) e aqueles discriminados e comprovados através das memórias de cálculos apresentados pela pessoa jurídica (fls. 519/682). Pode-se*

*dizer, em outras palavras, que os créditos fictícios são aqueles informados no Dacon, porém não registrados na contabilidade nem comprovados documentalmente, por serem, obviamente INEXISTENTES.*

*Por ficar configurada conduta dolosa na elaboração dos Dacon, provocando a apuração de créditos fictícios de Pis e Cofins, o crédito tributário resultante dessa infração ficou constituído com incidência de multa qualificada de 150 % (cento e cinquenta por centos), cujos motivos e fundamentação para tal exação ficará demonstrado em tópico específico adiante.*

*Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls.827/862, na qual argumenta, inicialmente, que a autoridade fiscal se utilizou de uma interpretação excessivamente literal e fiscalista e alega que Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002 e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12/03/2004 são ilegais, pois “o fisco instituiu nova hipótese, repita-se, não prevista nas referidas leis que vedam a redução da base de cálculo do PIS e da COFINS.”*

*Neste sentido defende que:*

*Do exposto, é indubitoso que o insumo possa integrar todas as etapas que resultam no produto ou serviço, e até mesmo as posteriores, desde que imprescindível à cadeia produtiva.*

*Alega ainda, entende que:*

*No caso concreto, a lenha de eucalipto, adquirida diretamente de produtores rurais (pessoa física), essencial à atividade ou funcionamento do ciclo produtivo da contribuinte e administrada, é insumo; outrossim, as comissões pagas a representante comercial, como comissões a vendedores, essenciais à continuidade da atividade da contribuinte e administrada, são insumos; os acordos comerciais mantidos com rede de supermercados (aquisição de mercadorias em troca de desconto concedidos no recebimento de duplicatas), essenciais à continuidade da atividade da contribuinte e administrada, são insumos; os tambores, utilizados como embalagem de transporte de alimentos, essenciais à continuidade da atividade da contribuinte e administrada, são insumos, finalmente, o gás utilizado em empilhadeira, para transporte interno da produção, essencial à continuidade da atividade da contribuinte e administrada, é insumo (ainda, tais insumos são necessários para que a contribuinte e administrada possa auferir receita).*

*Expõe seu entendimento de que as glosas efetuadas pelo Auditor-fiscal “ofende os princípios constitucionais da isonomia e da razoabilidade”.*

*Solicita a realização de perícia e indica os profissionais para o procedimento, se necessário.*

*Argumenta que não há dolo e que a multa não poderia ser de 150%:*

*Ora, a inserção, por doze vezes, de informações contábeis e fiscais, consideradas "falsas", para reduzir o montante de PIS e COFINS devidos, não é suficiente para configurar o dolo.*

*Em tópico específico alega que as multas aplicadas são confiscatórias:*

*Em breve resumo, há quatro multas punitivas, uma de 75% relativa ao montante de PIS, uma de 150% relativa ao montante de PIS, uma de 75% relativa ao monte de COFINS e uma de 150% relativa ao montante de COFINS.*

*Ademais, o montante de multas punitivas representam 136% (cento e trinta e seis por cento) do montante de PIS e COFINS, ou seja, R\$ 6.235.366.98 / R\$ 4.598.027.16.*

*Ora, tais percentuais ou alíquotas são irrazoáveis ou desproporcionais e revelam claramente a intenção confiscatória por parte da administração tributária, que atenta contra o patrimônio da contribuinte e administrada, ora impugnante.*

*Conclui-se que o fisco não pode imputar tributo ou contribuição que possua caráter confiscatório, por ofender o princípio constitucional da vedação ao confisco.*

*Ainda que a rigor não se pudesse invocar o artigo 150, inciso IV, da Constituição da República, como fundamento para se opor à multa confiscatória, porque o referido inciso trata de tributo e multa não é tributo (art. 3º, CTN), a doutrina interpreta que a multa excessiva viola o princípio constitucional da vedação ao confisco, ofende o princípio da capacidade contributiva e ofende o princípio da proporcionalidade (...)*

*Ao final, pede:*

*Demonstradas as totais insubsistências e improcedências das presentes ações fiscais, quanto ao PIS e à COFINS, requer a contribuinte e administrada:*

*A) seja acolhida totalmente a presente impugnação.*

*B) sejam reconhecidos como insumos o gás para empilhadeira, a lenha adquirida de pessoa física, as comissões para representantes, os acordos comerciais e os tambores, enquanto embalagem de transporte.*

*C) sejam anulados os "créditos indevidos glosados" de PIS e COFINS, bem como os respectivos juros e multas de 75%, tudo no montante de R\$ 1.957.180.48.*

*D) sejam reduzidas pela metade as multas de 150%, relativas ao PIS e à COFINS.*

*E) sejam, enfim, declarados nulos, de pleno direito, os referidos autos de infração e os referidos créditos tributários.*

*F) seja avocado o PAF nº 18088.720015/2012-82, sem prejuízo do registro de sua movimentação no comprot.*

*G) seja juntada esta peça aos autos e que a mesma seja julgada em sua presença*

A par dos argumentos lançados na impugnação apresentada, a DRJ entendeu por bem manter o lançamento em decisão que assim ficou ementada:

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

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO. Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas 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.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO. Para efeitos de apuração dos créditos do PIS não-cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas 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.*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*PEDIDO DE PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.*

*MULTA AGRAVADA. A existência de informações falsas nos DACON impõe a incidência de multa agravada.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Contra esta decisão foi apresentado Recurso Voluntário onde são reprisados os argumentos lançados na impugnação apresentada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro ALEXANDRE GOMES

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório acima transcrito, o presente processo trata de lançamento decorrente da glosa de diversos créditos que foram entendidos como indevidos pela fiscalização.

As glosas foram assim resumidas pelo relatório fiscal:

*De acordo com o Relatório Fiscal, de fls. 729/766, a fiscalização apurou que inexistente direito ao creditamento de PIS e Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos, nem constarem expressamente previstos na legislação de regência, os seguintes itens: lenha adquirida de produtor rural - pessoa física; despesas com pagamento de comissões a representante comercial; descontos comerciais no recebimento de duplicatas concedidos a supermercados; embalagens de acondicionamento para transporte (tambores) e gás utilizado em empilhadeiras.*

Assim, a fiscalização negou o direito ao crédito de: (i) lenha adquirida de produtor rural - pessoa física; (ii) despesas com pagamento de comissões a representante comercial; (iii) descontos comerciais no recebimento de duplicatas concedidos a supermercados; (iv) embalagens de acondicionamento para transporte (tambores); e (v) gás utilizado em empilhadeiras.

A lei 10.637/02 que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), assim prescreve:

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

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

(...)

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

(..)

*§ 3 O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliado no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

A Lei 10.833/03, que tratou da não-cumulatividade da COFINS, possui o mesmo dispositivo legal acima transcrito, tratando a matéria de forma igual.

Do exame atento do art. 3º *caput* e parágrafo 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que estas leis adotaram uma sistemática em que as contribuições incidem sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com o desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente aos custos, encargos e despesas suportados pela empresa no decorrer de suas atividades.

Vale destacar que a chamada “não cumulatividade” do PIS e da COFINS não guarda qualquer simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS.

Assim, a primeira diferença que destacamos é de ordem jurídica: a sistemática “não cumulativa” do PIS e COFINS, diferentemente da existente para o IPI e o ICMS, não vem prevista na Constituição Federal e sim em lei ordinária.

Outra diferença tem relação com o método da “não cumulatividade” formalmente erigido pelo legislador ordinário para o PIS e COFINS.

Para essas contribuições, o Poder Executivo, ao editar as MPs 66/02 e 135/03, optou, conforme exposição de motivos da lei, pelo chamado “**Método Indireto Substantivo**”, como forma de garantir apenas neutralidade parcial do impacto tributário sobre os agentes da cadeia de valor.

Ou seja, na sistemática do PIS e da COFINS não cumulativa o direito ao crédito não leva em consideração o valor das contribuições pagas nas etapas anteriores, mas sim certas bases de créditos e débitos (valor dos bens e serviços) desde que sujeitos a tributação nesta etapa anterior.

De outro lado, no caso do IPI, temos o método de crédito do imposto que determina que o cálculo do crédito a ser utilizado leva em consideração o valor destacado de IPI na nota fiscal de aquisição dos insumos.

Porém a falta de melhor definição dos termos utilizados na Lei 10.637/02 e 10.833/03 acabou por permitir uma grande discussão a respeito do alcance da possibilidade de utilização dos créditos para abatimento das contribuições devidas.

De um lado, a Receita Federal que procura restringir o direito ao crédito igualando a sistemática de apuração a do IPI, ou seja, somente dariam direito ao creditamento as aquisições de insumos que se consumirem ou se desgastarem no processo produtivo, e de outro, os contribuintes, buscando um alargamento deste conceito de insumo.

A respeito do tema vale destacar recente decisão do Conselho Administrativo de Recurso Fiscal – CARF:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado. (CSRF. Resp 248.457. Relator Henrique Pinheiro Torres Data Julgamento: 23/08/2010)*

Do voto do eminente Relator Henrique Pinheiro Torres destaca-se pela relevância para o aqui discutido:

*A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:*

*Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*

*Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de “insumos” aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*

*Em segundo lugar, ao usar a expressão “insumos”, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu “serviços”, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.*

Após analisar o tema e os dispositivos legais relacionados, assim conclui o nobre relator:

*Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

Como vemos a jurisprudência administrativa do CARF caminha a passos largos para um distanciamento cada vez maior da aplicação dos conceitos do IPI na apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativo.

No mesmo norte, decidiu a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF, de forma unânime, nos autos do processo 11020.001952/2006-22, de cuja ementa destaca-se:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de Apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005*

*(...)*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.*

*O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como toda e qualquer despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI. Uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.*

*(...)*

*Recurso Voluntário provido em Parte.*

No judiciário a matéria também vem sendo amplamente discutida, merecendo destaque a posição firmada pela 1ª Turma do TRF 4ª Região, que por meio do acórdão de lavra do eminente Relator Leandro Paulsen, assim passou a decidir:

*TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA.*

*1. A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.*

*2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.*

*3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita.*

*4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo.*

*5. O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente explicativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.*

*6. O art. 111 do CTN não se aplica no caso, porquanto não se trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (TRF4, AC 0000007-25.2010.404.7200, Primeira Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 04/07/2012)*

Do corpo do acórdão, vale destacar os seguintes trechos:

*As contribuições PIS e COFINS não incidem sobre operações; incidem sobre a receita, que é apurada mês a mês. Não há destaque a transferência jurídica a cada operação.*

*A solução legislativa adotada para consagrar a não-cumulatividade, conforme mencionado anteriormente, é o estabelecimento da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.*

*Mas o legislador não é livre para definir o conteúdo da não-cumulatividade. Seja com suporte direto na lei ordinária (não havia vedação a isso) ou no texto constitucional (passou a haver autorização expressa), certo é que a instituição de um sistema de não-cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. A não-cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica sistemática voltada a afastar os seus efeitos. Lembre-se que, forte na não-cumulatividade, as alíquotas das contribuições foram mais do que dobradas (de 0,65% para 1,65%, de 3% para 7,6%), de modo que os mecanismos compensatórios tem de ser efetivos.*

(...)

*Pois bem, para que se possa falar em não-cumulatividade, temos de pressupor mais de uma incidência. Apenas quando tivermos múltiplas incidências é que se justifica a técnica destinada a evitar que elas se sobreponham pura e simplesmente, onerando em cascata as atividades econômicas.*

*Efetivamente, só se pode assegurar a apuração de créditos relativamente a despesas que, configurando receitas de outras empresas, tenham implicado pagamento de PIS e de COFINS anteriormente. E só podem apurar créditos aqueles que estão sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e COFINS não cumulativas.*

*De outro lado, contudo, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, configurem ou não faturamento, ou seja, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, impõe-se que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. É que, em matéria de PIS e de COFINS sobre a receita, com suporte na ampliação da base econômica ditada pela EC 20/98, não se pode trabalhar limitado à idéia de crédito físico.*

(...)

*A coerência de um sistema de não-cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.*

(...)

*Tenho que a solução está em atribuir ao rol de dispêndios ensejadores de créditos constante dos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 8.833/03 e da respectiva regulamentação (e.g., IN 404/04) caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.*

Como se vê do bem estruturado e fundamentado voto acima transcrito, a primeira turma do TRF da 4ª Região passou a entender que o direito ao crédito tem íntima relação com a base de cálculo adotada (Receita Bruta), e que para garantia da não

cumulatividade preconizada na Constituição Federal, estes deveriam ser calculados sobre todas as despesas necessárias para a obtenção da Receita Bruta.

Esta interpretação contudo, ainda não pode prevalecer no âmbito administrativo pois envolve a declaração de inconstitucionalidade de diversos dispositivos das leis e decretos que passaram a reger o PIS e COFINS não cumulativos, sendo tal prerrogativa vedada ao julgador administrativo nos termos do art. 26 A do Decreto 70.235/72.

Seguindo o raciocínio ditado pelas decisões já citadas, entendo que o direito ao crédito de PIS e COFINS esta relacionado aos custos e despesas incorridos pelas empresas, e deverá sempre respeitar sua indispensabilidade ao processo produtivo em seu conceito mais amplo, devendo tal característica ser verificada caso a caso.

Neste contexto, aplicando-se a interpretação que entendo mais adequada, entendo que assiste razão em parte a recorrente.

Passo então a analisar cada um dos itens glosados para melhor enquadrá-los dentro da atividade desenvolvida e de sua essencialidade para a produção dos bens da Recorrente.

A Recorrente apropriou-se de créditos decorrentes da aquisição de lenha de produtores rurais pessoas físicas.

Em sua defesa alega que a não cumulatividade do PIS e COFINS deve adotar os critérios do Imposto de Renda para a determinação dos insumos que estariam enquadrados no conceito amplo de “custos e despesas necessários para a realização das atividades operacionais”.

Contudo, existe limitação expressa na própria legislação de regência das contribuições não cumulativas, mas precisamente no art. 3º, §3º<sup>1</sup> das Leis 10.637/02 e 10.833/03, quanto a apropriação de créditos em relação a insumos adquiridos de pessoas físicas.

Portanto, sem razão a Recorrente neste tópico.

Foram também glosados os créditos relativos às despesas decorrentes de pagamento de comissões aos representantes comerciais da Recorrente.

A Recorrente defende o direito ao crédito destas despesas sob o argumento de que são indispensáveis ao funcionamento das suas atividades.

Entretanto, tais despesas de fato não tem relação com o processo produtivo da Recorrente, motivo não podem ser enquadradas no conceito de insumo que adoto, conforme já explicitado anteriormente, motivo pelo qual mantenho a decisão recorrida neste ponto.

---

<sup>1</sup> 10.637/02

Art. 3 (...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

Da mesma forma as despesas relativas aos descontos oferecidos aos clientes da Recorrente não podem ser considerados como insumos do processo produtivo, até porque são “custos” que ocorrem após a vendas das mercadorias fabricadas.

De outro lado, em relação as despesas com embalagens de acondicionamento para transporte (tambores) e com a aquisição de gás utilizado em empilhadeiras da Recorrente, entendo que as glosas são indevidas.

Aliás em outros processos da Recorrente estas despesas foram enquadradas dentro do conceito de insumos apto a gerar créditos de pis e cofins não cumulativo, como se vê da decisão exarada no processo nº 18088.720677/201252 de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, cuja ementa transcrevo abaixo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Ano calendário: 2008*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.*

*EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS. É legítima a apropriação do crédito das contribuições em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte e sobre o gás empregado em empilhadeiras, por integrarem o custo de produção dos produtos.*

*CRÉDITOS. DESPESAS COM COMISSÕES, DESCONTOS EM DUPLICATAS E BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. Devem ser glosados os créditos tomados sobre gastos com comissões sobre vendas, abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência de bonificações em mercadorias, por se tratarem de despesas redutoras de vendas e não de custos de produção.*

*COMBUSTÍVEL. LENHA. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de combustível (lenha) efetuadas de pessoas físicas.*

*(...)*

*MULTA DE 150%. A inserção de créditos fictícios no DACON caracteriza a sonegação e rende ensejo ao lançamento de ofício das diferenças com multa de ofício de 150%.*

*(...)*

*Recurso voluntário provido em parte.*

Das razões de decidir, destaco:

*Relativamente ao gás empregado nas empilhadeiras, embora nem a fiscalização e nem a defesa tenham esclarecido onde a*

*empilhadeira é utilizada, presume-se que seja empregada dentro das instalações fabris da recorrente no manejo de insumos em estoque ou no manejo de produtos industrializados. Não é concebível que uma empilhadeira tenha alguma utilização fora da linha de produção da recorrente. Assim, o gás utilizado neste equipamento insere-se no conceito de custo de produção (art. 290 do RIR/99), estando apto a integrar a base de cálculo do crédito das contribuições no regime não cumulativo a teor dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04.*

*No que concerne aos tambores, é incontroverso nos autos que se tratam de embalagens de transporte, pois o fato foi narrado pela fiscalização e o próprio contribuinte admitiu essa utilização em seus recursos. Tratando-se de embalagem de transporte dos produtos industrializados pela recorrente, o gasto com a aquisição desses insumos também se enquadra no art. 290 do RIR/99, devendo gerar o crédito das contribuições no regime não cumulativo, a teor dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04.*

Não vejo crítica aos argumentos acima transcritos, motivo pelo qual afasto a glosas em relação a estas duas despesas.

Em resumo mantenho a glosa efetuada em relação as aquisições de lenha de pessoas físicas, despesas com pagamento de comissões a representante comercial; e descontos comerciais no recebimento de duplicadas concedidos a supermercados.

Afasto a glosa e dou provimento ao recurso voluntário em relação as despesas de aquisição de gás para as empilhadeiras e material de embalagem (tambores).

Consta ainda do presente processo a existência de glosas relativas a créditos não identificados que foram lançados nas DACONs da Recorrente.

A Fiscalização verificou a partir do confronto entre as DACONs e a escrituração contábil da recorrente que haviam divergências significativas entre os valores dos créditos registrados na contabilidade e os informados pela Recorrente, que foi intimada e reintima a justificar tais diferenças.

Não houve resposta as intimações, bem como até o momento tais diferenças não foram justificadas, motivo pelo qual esta correta a glosa efetuada.

Por fim, quanto a majoração da multa aplicada em decorrência da utilização de créditos fictos, melhor sorte não socorre a Recorrente.

No presente processo, a conduta do Recorrente em informar em suas DACONs créditos não existentes enquadra-se no disposto no art. 71 do decreto 4.502/64 e atrai a aplicação da multa de 150%.

Não há reparos a fazer da decisão recorrida neste item.

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário tão somente para afastar as glosas relativas a aquisição de gás para as empilhadeiras e de material de embalagens (tambores).

É como voto.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator

CÓPIA