ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 18088.720021/2014-00

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

Processo nº	18088.720021/2014-00
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3402-006.680 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de junho de 2019
Matéria	PIS E COFINS
Recorrente	PREDILECTA ALIMENTOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2009

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS.

É legítima a apropriação do crédito da contribuição em relação às aquisições de gás empregado em empilhadeiras, uma vez que integram o custo de produção. Aplica-se o critério da essencialidade e relevância adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITO SOBRE EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO DOS PRODUTOS E TAMBORES. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

É legítima a apropriação do crédito da contribuição em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte, uma vez que integram o custo de produção. Aplica-se o critério da essencialidade e relevância adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

COMBUSTÍVEL. LENHA. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA.

É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de combustível (lenha) efetuadas de pessoas físicas.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS *IN NATURA*.

Os produtos "in natura" definidos no artigo 8º da Lei 10.925/2004 geram o direito ao crédito presumido previsto para o setor agroindustrial, afastando o crédito básico previsto no artigo 3º das Leis 10.637/02 e Lei 10.833/03.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2009

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS.

É legítima a apropriação do crédito da contribuição em relação às aquisições de gás empregado em empilhadeiras, uma vez que integram o custo de produção. Aplica-se o critério da essencialidade e relevância adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITO SOBRE EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO DOS PRODUTOS E TAMBORES. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

É legítima a apropriação do crédito da contribuição em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte, uma vez que integram o custo de produção. Aplica-se o critério da essencialidade e relevância adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

COMBUSTÍVEL. LENHA. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA.

É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de combustível (lenha) efetuadas de pessoas físicas.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS *IN NATURA*.

Os produtos "in natura" definidos no artigo 8º da Lei 10.925/2004 geram o direito ao crédito presumido previsto para o setor agroindustrial, afastando o crédito básico previsto no artigo 3º das Leis 10.637/02 e Lei 10.833/03.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes à aquisição de gás para empilhadeiras, embalagens para acondicionamento dos produtos e tambores.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-54.918, proferido pela 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação interposta, mantendo o crédito tributário constituído, conforme Ementa abaixo reproduzida:

> ***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS***
>
> *Exercício: 2009*
>
> *NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.*
>
> *Conforme expresso nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/04, insumo é o que empregado na fabricação do produto ou prestação de serviços final, se consome, se desgasta ou tem suas propriedades físico-químicas alteradas em função de sua ação direta com o produto final, ou ainda os serviços aplicados ou consumidos na produção dos bens ou na prestação do serviço.*

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Não se justifica a realização de diligência quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Conforme expresso nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/04, insumo é o que empregado na fabricação do produto ou prestação de serviços final, se consome, se desgasta ou tem suas propriedades físico-químicas alteradas em função de sua ação direta com o produto final, ou ainda os serviços aplicados ou consumidos na produção dos bens ou na prestação do serviço.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Não se justifica a realização de diligência quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo parcialmente o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de auto de infração lançando PIS e Cofins do período de janeiro a dezembro de 2009, nos seguintes valores:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	
Contribuição	2.303.553,52
Juros	934.887,18
Multa	1.727.665,17
Valor do Crédito Apurado	4.966.105,87

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	
Contribuição	500.077,46
Juros	202.954,07
Multa	375.058,11
Valor do Crédito Apurado	1.078.089,64

Conforme Relatório Fiscal, às fls. 796/830, a contribuinte é empresa da área de industrialização e comercialização de produtos alimentícios, em especial os de frutas, polpas, massas e conservas e de origem vegetal.

Relata o auditor que a fiscalização baseou-se em obter da contribuinte as memórias de cálculos, e devidas comprovações, das aquisições de bens e serviços, despesas, custos e encargos responsáveis pelos créditos de PIS e Cofins informados nas Fichas 6A e 16A do Dacon.

Que, em respostas às intimações da fiscalização (que constam dos autos), a contribuinte reconheceu a apropriação indevida de alguns créditos e erros nas informações de outros e, adiantando-se ao trabalho de apuração das irregularidades, a própria contribuinte retificou os Dacons do período, por diversas vezes durante a fiscalização, resultando em valores de PIS e Cofins a pagar maiores que os informados naqueles demonstrativos antes da fiscalização.

Relata o auditor:

Neste sentido, verifiquei que a empresa transmitiu 29 (vinte e nove) Dacons **retificadores** no curso deste procedimento fiscal (fls. 458), diminuindo a base de cálculo dos créditos de Pis e Cofins informados nas Fichas 06A e 16A e, consequentemente, aumentando os saldos a pagar dessas contribuições.

Em sintese, os Dacons **retificadores** foram entregues para sanar as seguintes irregularidades:

► créditos informados na Linha 16 (Alíquotas Diferenciadas) das Fichas 06A e 16A do Dacon quando deveriam ser informados na Linha 26, por se tratar de Créditos Presumidos da Atividade Agroindustrial (resposta ao item 4 o TIF003/374/2013);

► créditos indevidos de Pis e Cofins calculados sobre os encargos de depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (resposta ao item 5 do TIF 003/374/2013)

► erro na composição da base de cálculo dos créditos referentes a devoluções (da Linha 12), mediante inclusão de forma equivocada do CFOP 3102;

► crédito apropriado em duplicidade (janeiro e abril /2009) sobre a mesma nota fiscal 43249, no valor de R$ 975.002,38, emitida pela Stella D'oro Alimentos;

► créditos calculados indevidamente sobre o custo total de uma máquina que integra o ativo imobilizado, adquirido da empresa Teycomur Maquinaria SL, no valor de R$ 50.532,75;

► créditos calculados indevidamente sobre a nota fiscal 17427, no valor de 118.800,00, emitida por Randon Implementos para o Transporte Ltda, por se tratar de operação de remessa por conta e ordem de terceiro.

As retificações dos Dacons não foram acompanhadas por retificações das DCTFs, mesmo porquê, a contribuinte não estava espontânea.

O auditor fiscal lançou de ofício as insuficiências de recolhimento decorrentes das irregularidades reconhecidas pela contribuinte, utilizando-se da diferença de valores das contribuições a pagar informadas nos Dacons retificadores e nas DCTFs do período. Como segue:

PIS A PAGAR (DACON RETIFICADOR X DCTF)

Mês	PIS A PAGAR DACON RETIFICADOR	PIS A PAGAR DCTF	DÉBITO DE PIS
02/2009	66.562,86	66.207,36	355,50
03/2009	57.213,05	54.918,19	2.294,86
04/2009	89.358,95	72.967,70	16.391,25
05/2009	113.498,42	113.207,13	291,29
07/2009	96.380,24	71.803,67	24.576,57
08/2009	74.564,56	38.146,10	36.418,46
10/2009	28.557,26	28.183,66	373,60
11/2009	74.061,50	57.394,29	16.667,21

COFINS A PAGAR (DACON RETIFICADOR X DCTF)

Mês	COFINS A PAGAR DACON RETIFICADOR	COFINS A PAGAR DCTF	DÉBITO DE COFINS
02/2009	305.936,23	304.298,66	1.637,57
03/2009	263.033,91	252.463,68	10.570,23
04/2009	411.576,09	336.076,47	75.499,62
05/2009	522.629,31	521.287,87	1.341,44
07/2009	443.765,31	330.398,04	113.367,27
08/2009	343.299,70	175.554,07	167.745,63
10/2009	99.110,49	97.389,66	1.720,83
11/2009	373.252,94	296.482,79	76.770,15

Além destas irregularidades lançadas, foram glosados créditos de PIS e Cofins referentes a itens apropriados como insumo pela contribuinte mas que não estavam de acordo com as definições de insumos para fins de créditos de PIS e Cofins presentes nas disposições legais e infralegais vigentes e aplicadas pela RFB.

Foram glosados os créditos referentes a:

1. compra de lenha de eucalipto de produtores rurais pessoas físicas (fundamento: art. 3º,

§§ 2º e 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e INs SRF 247/02 e 404/04);

2. despesas com comissões de vendas e com descontos concedidos no recebimento de duplicatas oriundos de acordos comerciais (fundamento: art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e INs SRF 247/02 e 404/04);

3. tambores utilizados para acondicionar e transportar produtos e insumos, tratando-se de embalagens de transporte (fundamento: art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e INs SRF 247/02 e 404/04);

4. gás utilizado como combustível para as empilhadeiras que movimentam insumos e produtos (fundamento: art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e INSs SRF 247/02 e 404/04);

5. itens que não foram comprovados pela contribuinte ao alegar não ter localizado suas notas fiscais de aquisição;

Não foram localizadas as seguintes notas solicitadas:

24/03/09 NFE UN LORENPET IND E COM 00.455.985/0002-20 80942 07140 114.416,67 1131030000000 1111 Linha 02 12

1/12/2009 3235 231 33.000,00 5005059000002 MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS Linha 03 33

4/11/2009 2752 4031 33.000,00 5005059000002 MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS Linha 03 34

18/12/2009 3433 1276 30.000,00 5005059000002 MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS Linha 03 35

29/12/2009 97389 32274 29.000,00 5005059000002 MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS Linha 03 37

28/02/09 NFE 2 SEBASTIAO NELSON BA 09.477.828/0001-47 33270 589 104.070,14 9111012500000 1101 Linha16 48

> *6. a contribuinte apropriou-se de créditos básicos de PIS e Cofins sobre a aquisição dos produtos "in natura" definidos no art. 8º da Lei 10.925/2004, com redação dada pela Lei 11.051/2001, quando só poderia apropriar-se de créditos presumidos destas aquisições. A fiscalização glosou a diferença entre os valores dos créditos básicos, considerados por erro, e os presumidos, que deveriam ter sido considerados. (fundamento: art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, art. 8º da Lei 10.925/2004, com redação dada pela Lei 11.051/2001 e IN SRF 660/2006).*

Continuando seu Relatório Fiscal, informa o auditor tratar-se da quarta vez que a contribuinte estava sendo fiscalizada, sobre o mesmo assunto, e que as infrações agora apuradas eram as mesmas das fiscalizações anteriores. E que os autos de infração anteriores haviam sido impugnados e mantidos na íntegra nos julgamento administrativos de primeira instância.

A contribuinte teve ciência do auto de infração em 26/02/2014 e em 24/03/2014 apresentou sua impugnação.

Nela, a impugnante alega que as glosas de créditos sofridas decorrem exclusivamente de interpretação isolada da legislação tributária por parte do auditor ("que insiste em se apoiar em precedentes jurisprudenciais administrativos que não mais prevalecem") e que a insuficiência de recolhimentos lançada não tem lastro probatório.

Segue a contribuinte se propondo a discutir o conceito de insumo aplicável à legislação do PIS e da Cofins não cumulativos, com citações doutrinárias e jurisprudenciais do CARF, para concluir que tal conceito é muito mais abrangente que o pretendido pela autoridade fiscal, sendo correto que todos os custos decorrentes de gastos feitos com pessoas jurídicas e que sejam necessários para atividade produtiva dos contribuintes devem gerar créditos para a apuração do PIS e da Cofins não cumulativos.

Dado esse conceito de insumo, amplamente aceito nas Decisões do CARF, inclusive em decisões que tem a contribuinte como interessada, a contribuinte tem o direito ao crédito sobre:

> *1. o gás utilizado em empilhadeiras que é direta e essencialmente relacionado a sua produção e ao seu custo;*
>
> *2. os tambores empregados como embalagem de transporte que, além de integrarem seu custo de produção confundem-se também com despesas de armazenagem, que dão direito ao crédito;*
>
> *3. as despesas de comissões pagas a representantes comerciais e os descontos incondicionados em duplicatas mercantis, por estarem intrinsecamente relacionados às despesas de comercialização e venda, além de constituírem parte integrante do custo operacional;*
>
> *4. a lenha adquirida de produtor rural pessoa física e os produtos in natura, porquanto se relacionam essencialmente com a produção e o custo operacional da empresa, tendo permissão direta no art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.*

Continua a impugnante dizendo dos precedentes administrativos em seu favor. Informa que os autos de infrações anteriormente sofridos, citados pelo auditor em seu Relatório Fiscal, estão sendo substancialmente reformados nos julgamentos administrativos de segunda instância, ao que colaciona ementas de decisões do CARF a seu favor, principalmente quanto à abrangência do conceito de insumos.

Menciona que é sempre alvo das autuações do mesmo auditor que "insiste a todo custo autuar este contribuinte em especial" e "continua lavrando autos de

infrações sem o devido respaldo jurídico, como se não importasse com nada, falando a frente do FISCO federal".

Pede que os autos sejam convertidos em diligência para que se faça a demonstração da insuficiência de pagamentos lançada.

Pede a nulidade ou o cancelamento do auto de infração, ou, não se admitindo a matéria de mérito, que seja reduzida a multa de ofício imposta, em razão de seu caráter confiscatório e em razão do "bis in idem".

A Contribuinte recebeu a intimação pela via eletrônica em data de 05/01/2015 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1169).

O Recurso Voluntário de fls. 1172 a 1189 foi interposto em data de 22/01/2015 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 1197), pelo qual pede o cancelamento do auto de infração, fundamentado nos seguintes argumentos:

i) Que dedica-se ao processamento, fabricação e comercialização de produtos de origem vegetal, animal, frutas em geral, suas poupas e derivados, massas alimentícias, conservas mistas e condimentos;

ii) O Auto de Infração foi lavrado por suposto aproveitamento indevido de créditos de PIS e Cofins sobre insumos relacionados com o objeto social da empresa, sendo eles: a) gás de empilhadeira; b) embalagens para acondicionamento e tambores; c) insumos "in natura"; d) lenha para fornalhas adquiridas de produtor rural; e) despesas de comissões pagas a representantes comerciais; e, f) descontos incondicionados em duplicatas mercantis;

iii) A concepção restrita de insumo não se coaduna com a base econômica e a materialidade do PIS e da COFINS, cujo ciclo de formação não se limita a fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com produto ou serviço, ainda mais quando a atividade empresarial da Recorrente envolva também a própria comercialização de produtos, como no caso dos autos;

iv) Deve ser assegurado a Recorrente o direito sobre tais créditos, relacionados essencialmente no processo produtivo, como é o caso do gás utilizado em empilhadeiras, que não pode ser considerado um dispêndio indireto;

v) Nessa mesma linha de entendimento, os tambores adquiridos para armazenagem das mercadorias produzidas e o consequente transporte, merecem ser considerados para efeito de creditamento das contribuições em apreço;

vi) É devido aproveitamento de crédito sobre despesas de comissões pagas a representantes comerciais e descontos incondicionados em duplicatas mercantis;

vii) É devido aproveitamento de crédito sobre lenha adquirida de produtor rural e a aquisição de produtos in natura.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

2.1. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

A autuação objeto deste processo foi lavrada em razão da conclusão do Auditor Fiscal apontada no Relatório de fls. 796 a 830, de que não enseja crédito de PIS e COFINS todo encargo, custo ou despesa, ainda que necessária à atividade da empresa. Fundamenta que a condição imposta para o aproveitamento de créditos é de que os insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda é o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da sua ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Da análise da decisão recorrida, é possível observar que a DRJ de origem manteve o mesmo entendimento que a Autoridade Fiscal Autuante.

Destaco que a restrição adotada na autuação e pelo Ilustre Julgador *a quo* segue a mesma sistemática de apuração do IPI.

Todavia, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado sobre os custos e despesas incorridos no mês, abrangendo os "bens" e "serviços" que forem essenciais ao processo produtivo.

O C. Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma dos artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Por este precedente, o STJ declarou a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, invocada para fundamentar a decisão recorrida, bem como declarou a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, as quais restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem com o contato físico com o produto ou serviço final.

Outrossim, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

> *Documento público. Ausência de sigilo.*
>
> *Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*
>
> *Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.*
>
> *Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.*

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

> *"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara m a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz* ***dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.***
>
> *15.* ***Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.***
>
> *16.* ***Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.***
>
> *17.* ***Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."***

Com base no entendimento adotado pelo STJ quanto ao conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, passo à análise do créditos glosados pela equipe de fiscalização.

2.2. Do aproveitamento de crédito sobre a aquisição de gás para empilhadeiras

O crédito relativo a aquisição de gás para empilhadeiras foi glosado por concluir o Auditor Fiscal que os dispêndios indiretos, muito embora possam estar de alguma forma relacionados com a realização das atividades desempenhadas pela pessoa jurídica, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de PIS ou da COFINS em regime de apuração não-cumulativo. Concluiu ainda que, sendo as empilhadeiras equipamentos empregados no transporte interno de materiais e não no processo de industrialização propriamente dito, não podem ser considerados equipamentos utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda, para efeito de crédito da sistemática não-cumulativa da Contribuição.

A Colenda Turma Julgadora *a quo* manteve o mesmo entendimento.

Por sua vez, argumenta a Recorrente que:

> - Uma vez demonstrado que o conceito de insumo para efeitos de crédito de PIS e Cofins - não cumulativos, está intimamente relacionado com a legislação do IRPJ, ou, ainda, que se deve analisar caso a caso para a aferição das atividades envolvidas pela empresa, é nítido que os materiais e despesas por ela incorporadas ao exercício de empresa alcançam este conceito.
>
> - Dentro desse contexto, deve ser assegurado a Recorrente o direito sobre tais créditos, relacionados essencialmente no processo produtivo, como é o caso do gás utilizado em empilhadeiras, que não pode ser considerado um dispêndio indireto.
>
> - Portanto, ainda que se pretenda restringir o alcance da norma do PIS e da Cofins, referido crédito, por se encontrar direta e essencialmente relacionado com a produção (e o seu custo), possui fundamento suficiente no inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2002.

Reitero o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado.

Por sua vez, deve ser considerado que a fiscalização não afastou o esclarecimento da Contribuinte sobre a relevância dos gás adquirido para utilização como combustível para as empilhadeiras na movimentação dos insumos e produtos. Ao contrário, da leitura do Item 4.4 do Relatório Fiscal, é possível verificar que o motivo da glosa foi tão somente o restrito critério adotado na conceituação de insumo, já mencionado.

Relativamente ao gás empregado nas empilhadeiras, concordo com a conclusão adotada pela 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária da 3ª Seção, em julgamento ao Processo Administrativo Fiscal nº 18088.720677/2012-52, lavrado igualmente contra a ora Recorrente, com o v. Acórdão nº 3403-002.648 fundamentado pelo Ilustre Conselheiro Relator Antonio Carlos Atulim nos seguintes termos:

> *"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."*

Observo que o mesmo entendimento foi adotado através do Acórdão nº 3302-002.722 em julgamento do Processo Administrativo Fiscal nº 18088.720015/2012-82, referente à mesma Contribuinte.

Portanto, com relação a este item assiste razão à Recorrente, devendo ser revertida a glosa efetuada em Auto de Infração.

2.3. Do aproveitamento de crédito sobre embalagens para acondicionamento dos produtos e tambores

O crédito relativo às embalagens utilizadas para acondicionamento dos produtos e tambores foi glosado por concluir o Auditor Fiscal, com base na conceituação de insumo prevista pela legislação de IPI, que apenas as "embalagens de apresentação" se caracterizam como insumos para fins de creditamento de PIS e Cofins, uma vez que são incorporadas ao produto durante o processo de fabricação. Com isso, as embalagens de acondicionamento para transporte, como os tambores, não são passíveis de gerar o crédito utilizado indevidamente pela Contribuinte.

A Colenda Turma Julgadora *a quo* manteve o mesmo entendimento.

Por sua vez, argumenta a Recorrente que:

> - Os tambores adquiridos para armazenagem das mercadorias produzidas e o consequente transporte, merecem ser considerados para efeito de creditamento das contribuições em apreço;
>
> - Mesmo porque, a própria locação de galpão para armazenar as mercadorias produzidas e os gastos de armazenagem, desde que pagos a uma pessoa jurídica, podem gerar direito a crédito ao Contribuinte.

Por sua vez, da leitura do Item 4.3 do Relatório Fiscal, é possível verificar que a Contribuinte havia esclarecido que os tambores são utilizados para armazenagem, transportes de insumos, principalmente polpa e para exportações, o que foi confirmado pelo Auditor Fiscal em diligência ao parque industrial, resultando na comprovação da essencialidade de tal item e, por consequência, o direito ao crédito nos moldes adotados pelo STJ.

No mesmo sentido, cito novamente os Acórdãos nºs 3403-002.648 e 3302-002.722.

Portanto, igualmente assiste razão à Recorrente, devendo ser cancelada a glosa efetuado sobre este item.

2.4. Do aproveitamento de crédito sobre lenha adquirida de produtor rural e a aquisição de produtos "*in natura"*

O crédito relativo à aquisição de lenha de eucalipto de produtor rural (pessoa física) foi glosado por concluir o Auditor Fiscal pela aplicação do restrito conceito de insumo, já mencionado, bem como por aplicar as Soluções de Consulta nºs 129/2009 e 02/2009, exaradas respectivamente nos processos nº 11543.002.881/2008-48 e nº 10325.001220/2008-15, pelas quais os custos com insumos adquiridos de pessoa física não geram direito ao crédito no regime de apuração não cumulativa, por se tratar de operação não sujeita à incidência da Contribuição.

Já o crédito relativo à aquisição de produtos *"in natura"* foi glosado por concluir o Auditor Fiscal que os créditos legalmente admitidos com base na compra de insumos de origem vegetal devem ser apurados de forma presumida e informado na Linha 26 das mesmas Fichas do Dacon, nos termos dos artigos 8º e 29 da Lei nº 10.925/2004 e IN SRF nº 660/2006. Observou que, ao mesmo tempo em que glosou o desconto integral dos créditos, concedeu o desconto de crédito presumido sobre a aquisição de tais produtos (Subitem4.6 do Anexo I do Relatório Fiscal).

A Colenda Turma Julgadora *a quo* manteve o mesmo entendimento.

Por sua vez, argumenta a Recorrente que:

> - Admitindo-se ou não a legislação do IRPJ para se extrair o alcance do conceito de insumo para fins de PIS e Cofins, é possível afirmar que as despesas com a aquisição de lenha, e de produtos in natura, tem permissão direta no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10. 637/02 e nº 10.833/03;
>
> - Assim, não pode prosperar a autuação fiscal em relação a esses materiais, porquanto se relacionam direta e essencialmente com a produção, preenchendo o sentido das supracitadas normas, ainda que se tenha adquirido de pessoa física produtora rural;
>
> - Não pode prevalecer sobre o real sentido da norma ou sobre a verdadeira natureza das atividades de aquisição de lenhas e produtos "in natura" de produtores rurais, assim, como ocorre atualmente para o IPI, conferindo direito a crédito.

Ao que pese o entendimento do STJ sobre o conceito de insumo em análise e, embora a lenha seja utilizada como combustível e os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 contemplem o direito ao crédito sobre aquisições de combustíveis, o § 3º desses artigos somente autorizam a tomada do crédito em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas[1].

Com relação ao crédito relativo à aquisição de produtos "*in natura*", com razão o Ilustre Julgador de Primeira Instância ao observar que tais produtos definidos no artigo 8º da Lei 10.925/2004 não dão direito aos créditos básicos previstos no artigo 3º das Leis 10.637/02 e Lei 10.833/03, uma vez que há previsão de crédito presumido, o qual foi descontado na autuação, como informado em Item 4.6 do Relatório Fiscal e demonstrado no Subitem 4.6 do Anexo I.

Portanto, devem ser mantidas as glosas em referência.

[1] Acórdão nº 3403-002.648

2.5. Do aproveitamento de crédito sobre despesas de comissões pagas a representantes comerciais e descontos incondicionados em duplicatas mercantis

Os créditos relativos às despesas de comissões pagas a representantes comerciais e descontos incondicionados em duplicatas mercantis foram glosados por concluir o Auditor Fiscal que não existe permissão legal para o aproveitamento pretendido pela Contribuinte.

A Colenda Turma Julgadora *a quo* manteve o mesmo entendimento.

Por sua vez, argumenta a Recorrente que:

> - A concepção restrita de insumo não se coaduna com a base econômica, a materialidade e a realidade do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, eis que o ciclo de formação não se limita a fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com produtos ou serviços. Com isso, percebe-se que se a I. Autoridade Fiscal tenta forçosamente aplicar o regime não cumulativo do IPI/ICMS quando, na verdade, está se tratando de PIS/COFINS, que, ressalte-se, não possuem a menor semelhança;
>
> - Nesse sentido, vale lembrar que as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004 – que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produtos como insumos - não oferecem a adequada interpretação ao artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não podendo, portanto, as excluírem.

Vejamos o teor do Contrato de Fornecimento apresentado às fls. 159-175:

As Partes acima nomeadas têm, entre si, justo e contratado, aditar o Contrato, mediante os seguintes termos e condições que mutuamente outorgam, aceitam e se obrigam a cumprir integralmente, por si e seus sucessores e cessionários, a saber:

1. Por este instrumento, decidem as Partes adotar uma nova modalidade de bonificação, consistente na aplicação de desconto diretamente no preço do produto indicado na Nota Fiscal de Venda emitida pelo FORNECEDOR. Assim, o contrato passa a manter os percentuais e condições comerciais abaixo descritos, estabelecidos de comum acordo entre as partes:

CONDIÇÕES DE FORNECIMENTO

Composição Base:	Abrangência:	Região de Validade:
BRUTA	☑ Nacional ☐ Complemento Regional ☐ Regional	30 - PAO DE ACUCAR - SAO PAULO

Isento de Impostos: N (S/N) ☐ ICMS ☐ ICMS Fonte ☐ IPI ☐ PIS ☐ COFINS

Para Condições diferenciadas de fornecimento preencher Anexo I (Vínculos e Condições Diferenciadas de Fornecimento)

Praça de Pagamento:	Pagamento das Verbas:	Frete:
SAO PAULO	☑ SP ☐ Na Regional	☑ CIF ☐ FOB

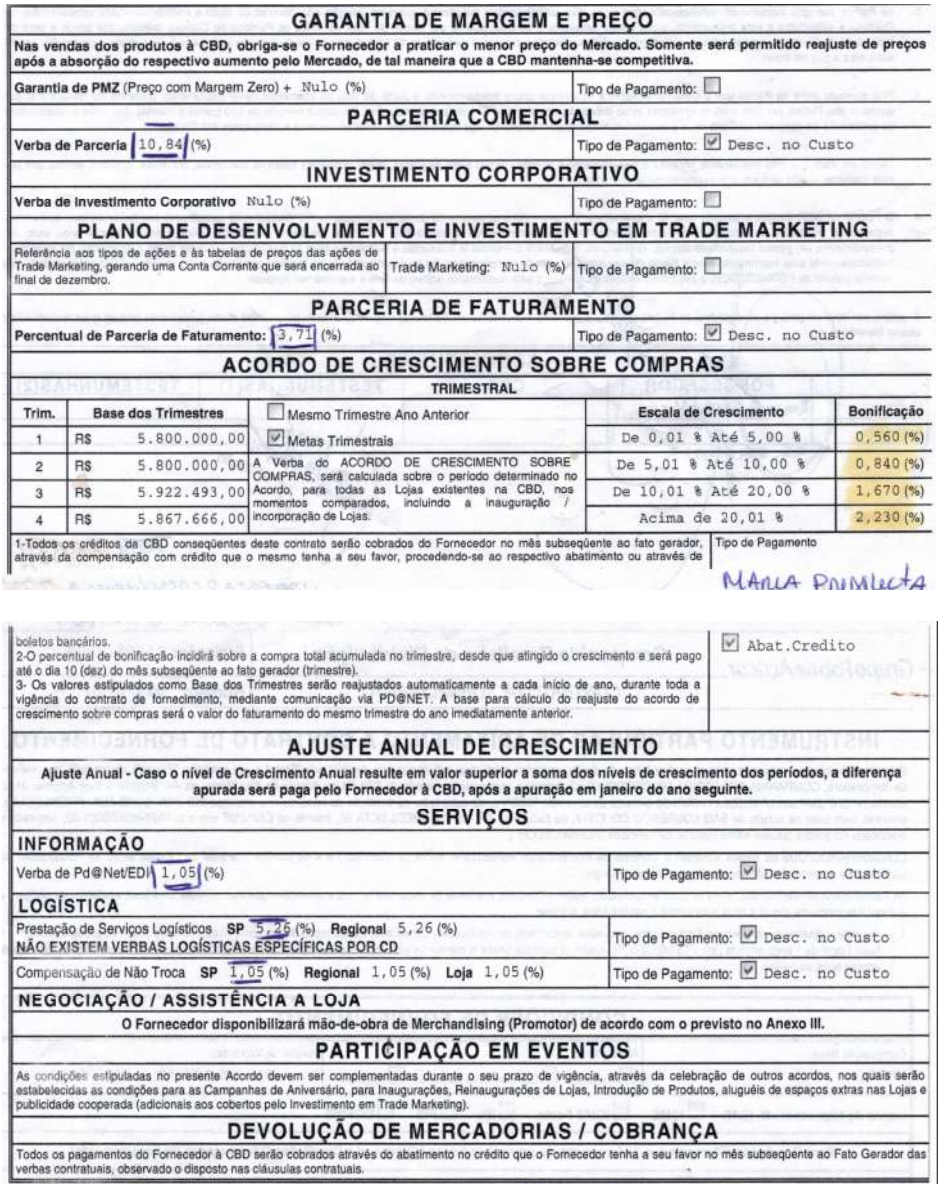
Prazo de Pagamento: 68 dias
Desconto Financeiro: 4,74%
Tipo Pagto: ☑ Desc. no Custo
Cond. Pgto: ☑ DD ☐ DFS ☐ DFQ ☐ DFM

Data base para pagamento: ☑ Recebimento Mercadoria ☐ Emissão N.F. dias de Carência

DD = Data de Entrega **DFS** = Data Fora de Semana **DFQ** = Data Fora Quinzena **DFM** = Data Fora Mês

TABELA DE PREÇOS

Aplicação de Tabela:	Desconto Permanente Geral:	Possui Distribuidor ?
☑ Nacional ☐ Regional	0,00 (%)	☐ Não ☑ Sim → (Preencher Anexo I)



GARANTIA DE MARGEM E PREÇO

Nas vendas dos produtos à CBD, obriga-se o Fornecedor a praticar o menor preço do Mercado. Somente será permitido reajuste de preços após a absorção do respectivo aumento pelo Mercado, de tal maneira que a CBD mantenha-se competitiva.

Garantia de PMZ (Preço com Margem Zero) + Nulo (%) — Tipo de Pagamento: ☐

PARCERIA COMERCIAL

Verba de Parceria 10,84 (%) — Tipo de Pagamento: ☑ Desc. no Custo

INVESTIMENTO CORPORATIVO

Verba de Investimento Corporativo Nulo (%) — Tipo de Pagamento: ☐

PLANO DE DESENVOLVIMENTO E INVESTIMENTO EM TRADE MARKETING

Referência aos tipos de ações e às tabelas de preços das ações de Trade Marketing, gerando uma Conta Corrente que será encerrada ao final de dezembro. — Trade Marketing: Nulo (%) — Tipo de Pagamento: ☐

PARCERIA DE FATURAMENTO

Percentual de Parceria de Faturamento: 3,71 (%) — Tipo de Pagamento: ☑ Desc. no Custo

ACORDO DE CRESCIMENTO SOBRE COMPRAS

TRIMESTRAL

Trim.	Base dos Trimestres		Escala de Crescimento	Bonificação
1	R$ 5.800.000,00	☐ Mesmo Trimestre Ano Anterior ☑ Metas Trimestrais	De 0,01 % Até 5,00 %	0,560 (%)
2	R$ 5.800.000,00	A Verba do ACORDO DE CRESCIMENTO SOBRE COMPRAS, será calculada sobre o período determinado no Acordo, para todas as Lojas existentes na CBD, nos momentos comparados, incluindo a inauguração / incorporação de Lojas.	De 5,01 % Até 10,00 %	0,840 (%)
3	R$ 5.922.493,00		De 10,01 % Até 20,00 %	1,670 (%)
4	R$ 5.867.666,00		Acima de 20,01 %	2,230 (%)

1-Todos os créditos da CBD conseqüentes deste contrato serão cobrados do Fornecedor no mês subseqüente ao fato gerador, através da compensação com crédito que o mesmo tenha a seu favor, procedendo-se ao respectivo abatimento ou através de boletos bancários. — Tipo de Pagamento ☑ Abat.Credito

MARIA PAMELA

2-O percentual de bonificação incidirá sobre a compra total acumulada no trimestre, desde que atingido o crescimento e será pago até o dia 10 (dez) do mês subseqüente ao fato gerador (trimestre).

3- Os valores estipulados como Base dos Trimestres serão reajustados automaticamente a cada início de ano, durante toda a vigência do contrato de fornecimento, mediante comunicação via PD@NET. A base para cálculo do reajuste do acordo de crescimento sobre compras será o valor do faturamento do mesmo trimestre do ano imediatamente anterior.

AJUSTE ANUAL DE CRESCIMENTO

Ajuste Anual - Caso o nível de Crescimento Anual resulte em valor superior a soma dos níveis de crescimento dos períodos, a diferença apurada será paga pelo Fornecedor à CBD, após a apuração em janeiro do ano seguinte.

SERVIÇOS

INFORMAÇÃO

Verba de Pd@Net/EDI 1,05 (%) — Tipo de Pagamento: ☑ Desc. no Custo

LOGÍSTICA

Prestação de Serviços Logísticos **SP** 5,26 (%) **Regional** 5,26 (%) — Tipo de Pagamento: ☑ Desc. no Custo

NÃO EXISTEM VERBAS LOGÍSTICAS ESPECÍFICAS POR CD

Compensação de Não Troca **SP** 1,05 (%) **Regional** 1,05 (%) **Loja** 1,05 (%) — Tipo de Pagamento: ☑ Desc. no Custo

NEGOCIAÇÃO / ASSISTÊNCIA A LOJA

O Fornecedor disponibilizará mão-de-obra de Merchandising (Promotor) de acordo com o previsto no Anexo III.

PARTICIPAÇÃO EM EVENTOS

As condições estipuladas no presente Acordo devem ser complementadas durante o seu prazo de vigência, através da celebração de outros acordos, nos quais serão estabelecidas as condições para as Campanhas de Aniversário, para Inaugurações, Reinaugurações de Lojas, Introdução de Produtos, aluguéis de espaços extras nas Lojas e publicidade cooperada (adicionais aos cobertos pelo Investimento em Trade Marketing).

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS / COBRANÇA

Todos os pagamentos do Fornecedor à CBD serão cobrados através do abatimento no crédito que o Fornecedor tenha a seu favor no mês subseqüente ao Fato Gerador das verbas contratuais, observado o disposto nas cláusulas contratuais.

Verifica-se que o Acordo Comercial mencionado se refere a descontos no recebimento de duplicatas e/ou concessão de bonificação, a exemplo do Contrato de Fornecimento firmado com o Grupo Pão de Açúcar, no qual consta desconto financeiro de 4,74%, bem como bonificações progressivas conforme crescimento sobre as compras.

Ocorre que a concessão de "bonificação" recebe o tratamento de despesa. E as despesas relativas aos descontos oferecidos não podem ser considerados como insumos do processo produtivo, até porque são despesas redutoras de vendas e não custos de produção, além de estar contratualmente condicionada a evento posterior à emissão da Nota Fiscal, especialmente pelo fato de o Contrato de Fornecimento prever que a *"verba do ACORDO DE CRESCIMENTO SOBRE AS COMPRAS, será calculada sobre o período determinado no Acordo",* bem como estabelecer que *"o percentual de bonificação incidirá sobre a compra total acumulada no trimestre"*.

Neste sentido, cito o v. Acórdão nº 3302-002.722, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 18088.720015/201282 referente à mesma autuada, cuja Ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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.

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.

Coaduno do mesmo posicionamento adotado através da decisão acima mencionada, bem como pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção em julgamento ao Processo Administrativo Fiscal nº 18088.720677/2012-52, também referente à mesma Contribuinte, pelo qual foi proferido o v. Acórdão nº 3403-002.648, de relatoria do Ilustre

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, concluindo que *"... devem ser mantidas as glosas da fiscalização em relação ao crédito que o contribuinte tomou com base nos gastos com comissões sobre vendas, abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência de bonificações em mercadorias, pois esses gastos configuram fatos contábeis que alteram o preço de venda das mercadorias, não se caracterizando como custos de produção"*.

No presente caso, igualmente devem ser mantidas as glosas da fiscalização em relação ao crédito originado de abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência de bonificações em mercadorias.

Por sua vez, com relação às comissões sobre as vendas, considerando o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, acima já mencionado, deve ser analisada a essencialidade e relevância desta prestação de serviço para o desenvolvimento da atividade pela Contribuinte.

Os documentos acostados às fls. 197 a 197 deste processo demonstram a prestação de serviço de representação comercial à Recorrente. Todavia, não está comprovado nos autos que tais serviços são essenciais às atividades da Recorrente, ou seja, que a realização de venda através de Representantes Comerciais se enquadra no conceito de insumo, o que afasta a possibilidade de análise quanto ao direito creditório perseguido.

Por este motivo, deve ser mantida a decisão recorrida.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes à aquisição de gás para empilhadeiras, embalagens para acondicionamento dos produtos e tambores.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos