



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

Processo n° 18088.720677/2012-52
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.648 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2013
Matéria COFINS
Recorrente PREDILECTA ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

CRÉDITOS. BENS CLASSIFICADOS NO ATIVO IMOBILIZADO.

É vedada a apropriação de créditos sobre o custo de aquisição em relação a bens classificados no ativo imobilizado.

CRÉDITOS FICTÍCIOS. INSERÇÃO NO DACON. SONEGAÇÃO. 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%.

ESPONTANEIDADE. RETIFICAÇÃO DO DACON ANTES DO VIGÉSIMO DIA DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

O art. 47 da Lei nº 9.430/96 não garante ao contribuinte o direito de retificar débitos anteriores, mas apenas e tão-somente o direito de recolher, com multa de mora, os débitos que já se encontrem declarados ao tempo do início da ação fiscal. Assim, a retificação do DACON, ainda que efetuada nos vinte dias subsequentes ao início da fiscalização, não elide a exigência da multa de ofício.

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

O CARF não possui competência legal para dirimir controvérsias sobre processos administrativos de representação fiscal para fins penais.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas relativas aos créditos tomados pelo contribuinte sobre as aquisições de tambores e sobre as aquisições de gás empregado nas empilhadeiras. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern, quanto ao gás empregado nas empilhadeiras.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de autos de infração relativos à COFINS e ao PIS não-cumulativos, com ciência do contribuinte por via postal em **13/12/2012**, lavrados para exigir as diferenças das contribuições que deixaram de ser recolhidas nos períodos de apuração compreendidos entre **janeiro e dezembro de 2008**, em razão do desconto indevido de créditos do regime não-cumulativo.

Segundo o relatório de fiscalização, foi constatado que: **a)** o contribuinte majorou de forma fictícia os créditos das contribuições informados nos DACON durante todo o ano calendário de 2008. A mesma prática foi adotada pelo contribuinte em anos anteriores, conforme processos administrativos 18088.000828/2010-91 e 18088.720015/2012-82. A fiscalização glosou a diferença entre os valores declarados nos DACONS e os apurados na contabilidade e lançou as diferenças das contribuições com a multa de ofício qualificada de **150%**; **b)** o contribuinte calculou créditos indevidos sobre bens que não correspondem ao

conceito de insumo. Foram glosados créditos sobre aquisições de tambores utilizados como embalagens de transporte, gás utilizado em empilhadeiras e créditos apurados sobre despesas de comissões e bonificações em mercadorias, que foram concedidas em virtude de acordos comerciais com supermercados; **c)** foi apurado que o contribuinte apurou crédito sobre a aquisição de produtos *in natura* de acordo com as alíquotas normais, quando na verdade deveria ter apurado o crédito presumido da agroindústria. A fiscalização glosou a apuração do contribuinte e concedeu o direito ao crédito presumido da agroindústria com as alíquotas específicas nos percentuais de 0,5775% (PIS) e 2,66% (COFINS); **d)** foram glosados os créditos tomados sobre aquisições de lenha de pessoas físicas; e **e)** foi constatado que o contribuinte tomou o crédito correspondente ao valor integral do custo de aquisição de bem do ativo imobilizado e também sobre a despesa de depreciação relativa ao mesmo bem. Foi glosado o crédito com base no custo de aquisição e mantido o crédito sobre a despesa de depreciação. Foi elaborada a representação fiscal para fins penais, em razão da infração mencionada no item "a" acima.

Em sede de impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte: **1)** da narração das supostas condutas criminosas ("sistematicamente vem burlando o FISCO" e "retificação da DACON logo após o início da ação fiscal") não decorrem as consequências legais, quais sejam, a prática de crime tributário e, na seara tributária, a aplicação de multa qualificada de 150%; **2)** a jurisprudência do CARF exige a demonstração do elemento volitivo e no caso concreto não há nenhum elemento que induza à conclusão de que o contribuinte agiu com o intuito deliberado de fraudar o fisco; **3)** não foi demonstrado o nexo causal entre a conduta praticada pelo contribuinte e o consequente legal, inexistindo base para a infligência da multa qualificada; **4)** invocou a aplicação do art. 47 da Lei nº 9.430/96, pois estando declarado ou lançado o débito, os efeitos da denúncia espontânea se estendem até o vigésimo dia após o início da fiscalização. Em caso de dúvida entre a aplicação do art. 47 da Lei nº 9.430/96 e o art. 138 do CTN, deve prevalecer o princípio do *In Dubio Pro Contribuinte* (sic), utilizando a norma que for mais benéfica; **5)** no que tange à glosa de créditos, sustentou que não pode ser aplicado o mesmo conceito de insumo da legislação do IPI, invocando a decisão do CARF proferida no processo 11020.001952/2006-22, no qual restou decidido que todos os custos decorrentes de gastos feitos com pessoas jurídicas e que sejam necessários para a atividade produtiva dos contribuintes devem gerar créditos das contribuições; **6)** à luz desse conceito de insumo, não merecem prosperar as glosas do gás utilizado na empilhadeira, dos bens adquiridos de pessoa física e dos gastos com comissões de venda e cobrança de fornecedores; **7)** no que tange à despesa de depreciação e amortização, alegou que o art. 31 da Lei nº 10.865/2003 violou seu direito adquirido, pois incidiu sobre fato pretérito alcançando bens adquiridos antes de sua vigência; **8)** com relação aos tambores, alegou que se trata de um gasto com armazenagem, pois eles servem não só para o transporte de mercadorias, mas também para armazená-las.

Por meio do Acórdão 41.149, de 28 de março de 2013, a 4ª Turma da DRJ - Ribeirão Preto julgou a impugnação improcedente. No que tange ao conceito de insumo, ficou decidido que deve prevalecer aquele que foi estabelecido nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04, pois o julgador administrativo não pode afastar a aplicação de tais atos, sob o argumento de ilegalidade ou de inconstitucionalidade. No que tange ao crédito tomado sobre o bem do ativo imobilizado, ficou decidido que o argumento de defesa é improcedente, pois não se trata de glosa com base no fato do bem ter sido adquirido antes de maio de 2004, mas sim de glosa do crédito apurado com base no custo de aquisição. A fiscalização aceitou o crédito tomado com base na despesa de depreciação, mas glosou o crédito tomado com base no custo de aquisição. Relativamente aos tambores, ficou decidido que se tratam de embalagens para

acomodação e transporte de mercadorias e que não se enquadram no conceito oficial de insumo. Segundo o entendimento da DRJ, somente as embalagens de apresentação estão aptas a gerarem créditos das contribuições porque elas se inutilizam em contato direto com o produto em fabricação. A DRJ entendeu que as despesas com tambores não podem ser enquadradas como gastos com armazenagem de mercadorias, pois essas despesas seriam aquelas incorridas com o aluguel de galpões ou de instalações para armazenar os produtos. Quanto ao fato do contribuinte ter retificado o DACON antes do vigésimo dia do início do procedimento fiscal, entendeu a DRJ que esse fato não é apto a elidir a inflição da multa de 150%, pois o art. 47 da Lei nº 9.430/96 se refere ao pagamento de débitos já declarados ao fisco e não a créditos da não-cumulatividade informados no DACON. Além disso, ainda que se pudesse cogitar da aplicação desse artigo por analogia, o dispositivo legal estabelece que o contribuinte pode **pagar** os débitos declarados com os acréscimos legais próprios do procedimento espontâneo, mas no caso sob análise o contribuinte apenas retificou o DACON e não efetuou o recolhimento das diferenças das contribuições decorrentes da exclusão dos créditos fictícios. A multa de ofício foi mantida da forma posta no lançamento.

Regularmente notificado do acórdão da DRJ em 06/05/2013, conforme termo de abertura de documento de fls. 1414, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/06/2013, conforme fls. 1416, no qual, reprisou as alegações oferecidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Relativamente às glosas de crédito, fiscalização e a DRJ levaram em conta o conceito de insumo estabelecido nas normas complementares baixadas pela Receita Federal, que, basicamente, adotaram o mesmo conceito de produto intermediário vigente para a legislação do IPI.

No caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que sofram perda das propriedades físicas ou químicas em decorrência de ação direta do produto em fabricação (PN CST nº 65/79).

A defesa, por seu turno, pleiteou a aplicação do conceito de insumo fixado quando do julgamento do processo nº 11020.001952/2006-22, por meio do Acórdão 3202-000.423, onde basicamente se entendeu que todos os custos e despesas admitidos pela legislação do imposto de renda devem ser considerados aptos a gerarem créditos das contribuições no regime não-cumulativo.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.833/02 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/02.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/04).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito **do imposto** relativo **a produtos** entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos **produtos** dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...).”

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a **matéria-prima**, **produto intermediário** e **material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos** tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...).”

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade do produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pela Lei nº 10.833/04, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/04, o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º da Lei nº 10.833/04, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, da Lei nº 10.833/04, onde enumerou-se de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do 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, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99¹.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

À luz desse conceito de insumo, devem ser revertidas as glosas efetuadas em relação aos créditos tomados com base nos gastos com o gás empregado nas empilhadeiras e com a aquisição de tambores.

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.

¹ Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

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.

Com base nesse mesmo conceito de insumo, 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.

Outro ponto de insurgência do contribuinte foi quanto ao crédito tomado em relação à máquina evaporadora, bem que integra o ativo imobilizado. Segundo a narrativa da fiscalização, o contribuinte adquiriu uma máquina evaporadora, objeto da nota fiscal 28397, no valor de R\$ 1.091.268,52, datada de 03/06/2008, e tomou o crédito com base nesse custo de aquisição e também com base na despesa de depreciação. A fiscalização glosou o crédito com base no custo de aquisição e manteve o crédito com base na despesa de depreciação.

O contribuinte alegou que o art. 31 da Lei nº 10.865/04 violou seu direito adquirido, pois só autorizou o crédito sobre a despesa de depreciação para bens adquiridos a partir de maio de 2004.

A alegação do contribuinte não prospera porque a aquisição do bem ocorreu em 03/06/2008 e a fiscalização aceitou o crédito tomado com base na despesa de depreciação, pois o art. 31, § 1º, da Lei nº 10.865/04 autoriza a tomada do crédito com base neste critério.

Desse modo, deve ser mantida a glosa do crédito que o contribuinte tomou com base no custo de aquisição, pois esse procedimento é vedado pelo art. 31, § 1º, da Lei nº 10.865/04, combinado com os arts. 3º, § 1º, III das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Também deve ser mantida a glosa sobre gastos com insumos adquiridos de pessoas físicas.

No caso concreto, a fiscalização glosou o crédito tomado sobre aquisições de lenha efetuadas de pessoas físicas. 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.

No que concerne à infração punida com a multa de ofício qualificada no patamar de 150%, a defesa não contestou nem as diferenças e nem o fato de ter majorado de forma fictícia os créditos informados nos DACON.

O contribuinte contesta apenas a qualificação jurídica deste fato, entendendo que ele não poderia ser punido com a multa qualificada porque não houve a demonstração do crime contra a ordem tributária, uma vez que a fiscalização não teria demonstrado o nexo de causalidade entre a conduta e o resultado.

A apreciação da questão relativa à existência ou inexistência de crime contra a ordem tributária está fora do âmbito de competência deste colegiado, a teor da Súmula CARF nº 28, *in verbis*:

"O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais."

A questão da existência ou inexistência da conduta típica na esfera penal é matéria de competência do órgão do Ministério Público e não tem relevância para o processo administrativo tributário, uma vez que a inflição da multa qualificada de 150% não está diretamente relacionada à existência do crime, mas sim à existência de uma das circunstâncias qualificadoras da infração descritas na Lei nº 4.502/64.

No caso concreto, é incontroverso que o contribuinte registrou nos DACON créditos inexistentes, que não podia comprovar, com o objetivo de reduzir o montante das contribuições a serem recolhidas.

Essa conduta enquadra-se perfeitamente na circunstância qualificadora prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois a introdução de créditos inexistentes nos DACON constitui ação dolosa que visou impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária de uma das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária, que é a sua dimensão econômica.

Portanto, deve ser mantida a multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Verifica-se que logo após início da ação fiscal o contribuinte apressou-se em retificar os DACON para eliminar as diferenças dos valores tomados como crédito que não tinham como serem comprovados.

Tendo em vista que tal retificação foi feita antes do vigésimo dia, contado do início do procedimento fiscal, o contribuinte invocou a aplicação do art. 47, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532/97, para justificar que gozava de espontaneidade no momento em que retificou os DACON, fato que afastaria a aplicação da multa de ofício sobre essa infração.

Acontece, que o referido dispositivo legal não garante o direito de retificar débitos já declarados. Ele apenas garante ao contribuinte o direito de recolher, com multa de mora, os débitos que **já estejam** declarados ao tempo do início da ação fiscal.

A diferenças das contribuições apuradas em decorrência da inserção de créditos fictícios nos DACON - e lançadas de ofício no auto de infração - não estavam declaradas em lugar algum na data em que teve início do procedimento fiscal, razão pela qual é cabível a sua exigência com os consectários do procedimento de ofício.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas relativas aos créditos tomados pelo contribuinte sobre as aquisições de tambores e sobre as aquisições de gás empregado nas empilhadeiras.

(Assinado com certificado digital)
Antonio Carlos Atulim

Processo nº 18088.720677/2012-52
Acórdão n.º **3403-002.648**

S3-C4T3
Fl. 10

CÓPIA