



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 18088.720677/2012-52
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.896 – 3^a Turma
Sessão de 23 de março de 2017
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PREDILECTA ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

COFINS NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRA (EMBALAGEM -TAMBORES) PARA TRANSPORTE E ARMAZENAGEM DE ALIMENTOS. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), que lhe deu provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **3403-002.648**, proferido pela 3^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da 3^a Seção de julgamento, que decidiu dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, tomados pela Contribuinte sobre aquisições de tambores e gás empregado nas empilhadeiras.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

Trata- se de autos de infração relativos à COFINS e ao PIS não-cumulativos, 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 18088.000828/201091 e 18088.720015/201282.

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.

O Acórdão recorrido, restou assim ementado:

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

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, sustentando que a sistemática de conceito de insumos para o PIS e COFINS não-cumulativos é a mesma aplicada ao IPI, e que para considerar os bens como insumos, faz-se necessário o emprego destes diretamente na *fabricação* de produtos destinados à venda, desde que não contabilizados pela Contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigmas, os Acórdãos nºs **203- 12.448, 3101-00.795** e **3802-000.341**. Em seguida, por ter sido comprovada a divergência jurisprudencial apenas quanto à apropriação de crédito pela aquisição de gás utilizado nas empilhadeiras, considerando que a decisão recorrida toma como mote principal para a admissão de créditos um conceito mais elástico do termo “insumo”, no que tange às contribuições não cumulativas, que aquele definido para o IPI, foi dado seguimento ao Recurso, conforme se extrai do Despacho de Admissibilidade, fls. 1543/1545:

“Relativamente à existência de divergência, procedente a controvérsia assinalada pela recorrente.

Destarte, no tocante aos tambores utilizados como embalagem de transporte, o arresto divergente (3101-00.795) fez distinção entre aqueles utilizados durante o processo, que garantiram o crédito, daqueles destinados ao transporte das mercadorias produzidas/comercializadas, que não gerariam crédito. Já a decisão recorrida, mesmo reconhecendo sua finalidade – destinação ao transporte – admitiu o direito de crédito em relação a tais produtos, sem qualquer ressalva.

Respeitante à conceituação de insumo, mormente quanto à apropriação de crédito pela aquisição de gás utilizado nas empilhadeiras, tem-se que a decisão recorrida toma como mote principal para a admissão de créditos um conceito mais elástico do termo “insumo”, no que tange às contribuições não cumulativas, que aquele definido para o IPI, como se ressalta na seguinte passagem do voto condutor:

“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 improcedibilidade 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.”

Em sentido diametralmente oposto decidiu o aresto paradigma 203-12.448, verbis:

“O termo ‘insumo’ não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados nos seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados.

Assim, a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de ‘insumos’ no contexto da expressão ‘insumos utilizados na fabricação de produtos’. E como é sabido, o conceito de ‘insumo’ já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários stricto sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.”

A mesma linha argumentativa trilhou o Acórdão 3802-000.341. Evidenciada, portanto, a discordância interpretativa entre turmas julgadoras deste sodalício, necessária a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF.

Com estas considerações, DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL e, por força do art. 69 do Regimento Interno do CARF, determino o encaminhamento à Unidade Local da RFB para ciência ao contribuinte do acórdão recorrido e deste despacho para, querendo, apresentar contrarrazões e recurso especial, se cabível.

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente 4ª Câmara/3ª SEJUL/CARF".

Cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões, às fls. 1552/1562, requerendo que seja negado provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, sustentando pelo não conhecimento do Recurso, e no mérito, aduz que 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 o produto ou serviço, ainda mais quando a atividade da Contribuinte envolve também a própria comercialização de seus produtos

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade a esta instância. Dele conheço.

Com efeito, a decisão recorrida interpretou que o gás empregado nas empilhadeiras 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. 3, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04. Quanto aos tambores, por se tratar de embalagem de transporte de produtos industrializados pela Contribuinte, a decisão recorrida entendeu que o gasto com aquisição desses insumos também se enquadram no art. 290 do RIR, devendo gerar o crédito das contribuições no regime não-cumulativo, a teor dos arts. 3, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04.

Por outro lado, a Fazenda Nacional, entende de modo oposto, por meio do acórdão paradigma nº 203.12.448, e respectivos, interpretando a mesma legislação entendeu que, o qual, diversamente do entendimento demonstrado nos autos, decidiu que apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito referente ao PIS não-cumulativo aqueles elencados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, como exatamente decidiu a decisão de primeira instância modificada pela decisão ora recorrida, adotando-se no contexto da não-

cumulatividade da COFINS (Lei nº 10.833/2003, art. 3º) a tese da definição de insumos prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79.

Portanto, a controvérsia posta a julgamento a esta E. Câmara Superior envolve a interpretação das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, referente ao direito de crédito de PIS e da COFINS não-cumulativos em relação a gás empregado nas empilhadeiras e tambores.

Passo ao julgamento do Recurso.

Em outras oportunidades, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, penso que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Sem embargo, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrário de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), todavia, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos

depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial a produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Vislumbra-se, portanto, que a atividade da Contribuinte é a fabricação de produtos de origem vegetal; fabricação de conservas de vegetais; industrialização e comercialização de produtos de origem vegetal, animal, frutas em geral, suas poupas e derivados, massas alimentícias, conservas mistas e condimentos; comércio atacadista e varejista de produtos alimentícios em geral.

No caso em tela, penso que os custos da empresa, referente ao gás empregado nas empilhadeiras e os tambores (embalagens para armazenagem e transporte de alimentos) transporte) são insumos essenciais para atividade da Contribuinte, considerando que sem o gás para empilhadeiras e os tambores (embalagens para armazenagem e transporte de alimentos), não haveria como industrializar e finalizar a produção de seus produtos.

Neste sentido, o art. 3º da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito da COFINS não cumulativa, nas seguintes hipóteses:

"I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

- a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e*
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;*

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;

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES

VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

Deste modo, o conteúdo do inciso II supra, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS/COFINS, o que se aplica no presente caso.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

É como penso é como voto.

