

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10340.720626/2021-71**ACÓRDÃO** 3302-014.679 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 20 de junho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** AGROINDUSTRIAL E COMERCIAL MILITAO LTDA**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Data do fato gerador: 01/01/2003, 31/03/2003

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. NÃO CONHECIMENTO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE RECURSAL.

O Recurso Voluntário que deixa de contestar especificamente os fundamentos adotados pela decisão recorrida, não deve ser conhecido, por ofensa ao princípio da dialeticidade.

MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023.

A nova Lei nº 14.689/2023 que alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não há comprovada reincidência atrai a aplicação do art. 106, II, c, do CTN, que prescreve a retroatividade benigna.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relativas à inconstitucionalidade da multa qualificada de 150% e à responsabilidade dos sócios e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir, de ofício, a multa qualificada para o percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c” do CTN.

Sala de Sessões, em 20 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão da DRJ nº 108-023.761, proferido pela 23ª Turma da DRJ08, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte em oposição ao Auto de Infração lavrado.

Em síntese, entendeu a fiscalização que:

- as vendas de fécula de mandioca efetuadas a clientes situados na cidade de Porto Velho não estão elencadas no §3º do art. 2º da Lei nº 10.996/2004, assim como o produto vendido não está relacionado no art. 1º da Lei nº 10.996/2004, de modo que a tributação dessas vendas à alíquota zero teria sido indevida;
- com relação às vendas efetuadas com suspensão das contribuições no período de novembro de 2018 a dezembro de 2019, após intimada para justificar e informar a base legal, a contribuinte nada teria apresentado. Sustenta que ao emitir documentos fiscais com CST 01 (operações tributáveis), enquanto na EFD – Contribuições consta o CST 09 (suspensão), a contribuinte teria agido de forma fraudulenta;
- o contribuinte teria descontado indevidamente créditos sobre bens do ativo imobilizado (encargos de depreciação ou valor de aquisição);
- despesas com assessoria contábil e cartão alimentação não seriam considerados insumos nos termos do REsp 1.221.170/PR;
- o procedimento adotado pelo contribuinte denotaria conduta intencional de considerar receitas que são tributadas como suspensas do pagamento das

contribuições de PIS e Cofins, de modo que o lançamento deveria ser feito com a imposição de multa qualificada de 150%;

- os sócios Paulo Militão e Marcos Silveira Militão, por serem administradores da empresa, seriam responsáveis pelo crédito tributário, nos termos do art. 135 do CTN.

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação sustentando que:

- as vendas efetuadas estariam abrangidas pela suspensão da Zona Franca de Manaus;
- a apuração dos créditos relativos aos encargos de depreciação do ativo imobilizado (caminhão) não acarretou nenhum prejuízo ao fisco;
- os valores apurados com base no valor de aquisição do ativo imobilizado seriam mero erro material que não acarretou nenhum prejuízo ao fisco;
- os gastos com assessoria contábil e assistência seriam insumos, nos termos do já decidido pelo STJ;
- ilegalidade da aplicação da multa qualificada de 150%, em razão da ausência de conduta fraudulenta do contribuinte;
- inexistência de responsabilidade tributária dos sócios.

A 2ª Turma da DRJ/REC, contudo, julgou improcedente a referida Impugnação, pelos seguintes fundamentos:

- a cidade de Porto Velho não pertence às áreas de livre comércio que trata o art. 2º, §3º da Lei nº 10.996/2004;
- a fécula de mandioca produzida pela contribuinte não estaria sujeita à suspensão da contribuição para o PIS e Cofins. Inclusive as notas fiscais de vendas não constam a expressão “Venda efetuada com suspensão”;
- a intenção dolosa da contribuinte e seus sócios seria patente, dada a continuidade do seu comportamento de manipular das informações da CST nas EFD – Contribuições;
- indevido o creditamento do caminhão por meio de encargos de depreciação do ativo imobilizado;
- indevida a apuração do ativo imobilizado com base no valor de aquisição;
- serviços de contabilidade não se enquadram no conceito de insumos.

Devidamente intimados, os Recorrentes apresentaram Recurso Voluntário, em 12/11/2018, reiterando, em síntese, os argumentos trazidos em sede de Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser analisado.

1. Do conhecimento**1.1. Da multa de 150%**

Quanto à multa de 150% aplicada, sustenta a Recorrente que esta seria abusiva e confiscatória, requerendo o seu cancelamento ou, ao menos, reduzida para um percentual proporcional e razoável.

No entanto, não conheço de tais alegações, nos termos da Súmula nº 2 deste CARF:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102- 46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

1.2. Da responsabilidade tributária dos sócios

No que tange à responsabilização dos sócios, alega a Recorrente apenas o seguinte:

Não há que se dizer em responsabilização dos sócios, haja vista que os motivos outrora expostos estão em completa harmonia com preceitos constitucionais, normativos e legais. Desse modo, RATIFICA-SE todos os termos e atos anteriormente praticados, no sentido de concluir que os tributos em discussão foram devidamente apurados e recolhidos, com fim a assegurar que os créditos tributários fossem cobrados de forma precisa e de acordo com a lei, em nada podendo ser prejudicada à empresa, ora, recorrente.

Conforme se verifica, a Recorrente além de não atacar especificamente o decidido pela DRJ, traz alegações totalmente genéricas a respeito da responsabilidade tributária dos sócios, sem trazer considerações específicas a respeito do caso concreto.

Carece-lhe, portanto, do requisito da dialeticidade, previsto expressamente, tanto pelo art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 e do art. 932, III, CPC/15, a seguir:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 932. Incumbe ao relator:

(...)

III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;

A respeito do referido princípio, leciona Humberto Teodoro Jr.:

“Pelo princípio da dialeticidade exige-se, portanto, que todo recurso seja formulado por meio de petição na qual a parte, não apenas manifeste sua inconformidade com ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada, sujeitando-os ao debate com a parte contrária.

Na verdade, isto não é um princípio que se observa apenas no recurso. Todo o processo é dialético por força do contraditório que se instala, obrigatoriamente, com a propositura da ação e com a resposta do demandado, perdurando em toda a instrução probatória e em todos os incidentes suscitados durante o desenvolver da relação processual, inclusive, pois, na fase recursal.

Para que se cumpra o contraditório e ampla defesa assegurados constitucionalmente (CF, art. 5º, LV), as razões do recurso são elemento indispensável a que a parte recorrida possa respondê-lo e a que o tribunal ad quem possa apreciar-lhe o mérito. O julgamento do recurso nada mais é do que um cotejo lógico-argumentativo entre a motivação da decisão impugnada e a do recurso. Daí por que, não contendo este a fundamentação necessária, o tribunal não pode conhecê-lo.

O novo Código se refere à necessidade da motivação do recurso em vários dispositivos (arts. 1.010, II e III; 1.016, II e III; 1.023; 1.028; 89 e 1.029, I e III) e doutrina e jurisprudência estão acordes em que se revela inepta a interposição de recurso que não indique a respectiva fundamentação. Por isso, abundantes são os precedentes jurisprudenciais no sentido de que não se pode conhecer do recurso despido de fundamentação.”

(TEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil, vol. III, 50 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2017, pp. 1186-1187)

Assim, não tendo a Recorrente desincumbido do seu ônus de contestar precisamente as razões expostas na decisão recorrida, entendo que esse ponto também não pode ser conhecido.

Por preencherem os requisitos de admissibilidade, conheço das demais questões.

2. Do mérito

2.1. Das vendas efetuadas em novembro de 2018 tributadas com alíquota zero

A Recorrente sustenta que as vendas de fécula de mandioca estariam sujeitas à alíquota zero de PIS e Cofins, nos termos artigo 2º da Lei nº 10.996/2004, já que seus clientes estariam situados no município de Porto Velho/RO.

No entanto, como bem abordado pela DRJ, o Município de Porto Velho não está elencado dentre as localidades estabelecidas pelo §3º do art. 2º da Lei nº 10.996/2004:

– o § 3º estende às vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as leis abaixo (tabeladas):

Lei nº / art. da Lei	Dispõe / Dispositivo
7.965, de 22 de dezembro de 1989	Cria Área de Livre Comércio no Município de Tabatinga, no Estado do Amazonas, e dá outras providências.
8.210, de 19 de julho de 1991	Cria a Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim, no Estado de Rondônia, e dá outras providências.
8.256, de 25 de novembro de 1991	Cria áreas de livre comércio nos municípios de Boa Vista e Bonfim, no Estado de Roraima e dá outras providências.
art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991	Art. 11. É criada, nos Municípios de Macapá e Santana, no Estado do Amapá, área de livre comércio de importação e exportação, sob regime fiscal especial, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento das regiões fronteiriças do extremo norte daquele Estado e de incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos, segundo a política de integração latino-americana.
Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994	Autoriza a criação de áreas de livre comércio nos Municípios de Brasiléia e Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre, e dá outras providências.

Dessa forma, entendo que deve ser mantida a decisão da DRJ, quanto a este ponto.

2.2. Das vendas efetuadas do período de novembro de 2018 a dezembro de 2019 efetuadas com suspensão

Sustenta a Recorrente que estaria perfeitamente enquadrada na definição de atividade agrícola trazida Lei nº 8.171/1991, ao plantar raiz de mandioca e utilizá-la como insumo para a produção/industrialização da fécula, nos termos do inciso II do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004.

A DRJ, por sua vez, afirma que, ainda que se entendesse que a atividade agrícola prevista no inciso II do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 não precisasse ser exclusiva, não haveria nos autos nenhum indício de que a contribuinte teria exercido a atividade agrícola de “cultivar mandioca”.

Inclusive, demonstra a DRJ, que conforme pode ser verificado às fls. 186/315, os insumos adquiridos não estariam relacionados com a produção de mandioca, sendo que alguns deles nem sequer poderiam ser considerados insumos.

Ademais, afirma que, se a empresa fosse agrícola e vendesse a fécula de mandioca por ela produzida (com suspensão), não poderia ter descontado os créditos presumidos, conforme vedado expressamente no §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/04 e no inciso II do §2º da IN SRF nº 660/2006.

Por fim, demonstra que nem sequer as notas fiscais das vendas com suspensão constariam a obrigatória expressão “venda efetuada com suspensão”, conforme determina o §2º do art. 2º da IN nº 600/2006.

A Recorrente, contudo, não contesta em seu Recurso Voluntário nenhum dos argumentos trazidos pela DRJ, reiterando, de forma totalmente genérica, que se enquadraria na definição de atividade agrícola trazida Lei nº 8.171/1991. Ademais, no que tange aos documentos fiscais afirma que estes teriam sido emitidos equivocadamente com o CST 01 (operação tributável), em discordância ao preenchido nas escriturações fiscais digitais – EFD contribuições, em razão de mero erro material, sem, contudo, trazer qualquer comprovação a respeito.

Pelo exposto, não tendo a contribuinte trazido nenhum argumento capaz de infirmar a decisão adotada pela DRJ, entendo que esta deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

2.3. Dos créditos de PIS e Cofins

2.3.1. Encargos de depreciação do ativo imobilizado – caminhão (outubro/2017 a maio de 2018)

Afirma a Recorrente, de modo totalmente genérico que, conforme esclarecido em sede de impugnação, houve mera existência de erro material ao atribuir caminhão como máquina. No entanto, afirma que mencionado veículo seria utilizado em sua cadeia produtiva, não sendo minimamente possível cogitar outra hipótese de uso fora da previsão legal contida nas Leis nºs 10.627/2003 e 10.833/2003.

No entanto, como muito bem abordado pela DRJ, a Recorrente não esclarece em qual atividade da empresa o veículo é utilizado, nem junta qualquer elemento probatório para atestar sua alegação.

Assim, não tendo o contribuinte se desincumbido do seu ônus probatório, devem ser mantidas as glosas objeto do presente tópico.

2.3.2. Dos valores apurados com base no valor de aquisição do ativo imobilizado em novembro de 2018.

Quanto o aproveitamento de créditos das contribuições sobre os bens do ativo imobilizado considerando o valor de aquisição, sustenta a contribuinte que o ativo imobilizado operou face aos encargos de depreciação e não de aquisição.

No entanto, conforme demonstra a DRJ o contribuinte apesar de trazer demonstrativo para tentar demonstrar sua afirmação, não junta aos autos as respectivas notas fiscais de aquisição, o que inviabilizaria a apuração da liquidez e certeza do crédito.

O Recorrente, contudo, em sede de Recurso Voluntário apenas reitera as afirmações trazidas em impugnação, sem juntar qualquer documento ou infirmar as razões trazidas pela DRJ.

Dessa forma, entendo que deve ser mantida a decisão da DRJ também quanto a este ponto.

2.3.3. Do enquadramento dos serviços glosados no conceito de insumo

Antes de se adentrar especificamente no mérito de cada um dos itens glosados, são necessárias algumas considerações iniciais a respeito do conceito de insumo.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais. Adicionalmente, restou decidido que o conceito de insumo, para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência, tanto para negar créditos em determinadas hipóteses quanto para concedê-los em outras.

Diante desse contexto, concluiu-se pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz do princípio da não-cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam, por si só, inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos repetitivos, em acórdão de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu-se que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria válido o conceito de insumo objeto de julgamento pelo STJ.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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 item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade ou relevância**. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele*

desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pelo contribuinte.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram 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.” (sem grifos no original)*

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita

Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, **o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.***

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas objeto de discussão nos presentes autos.

Como relatado, a fiscalização glosou os seguintes serviços 1) Assessoria Contábil; 2) Assistência Médica e Odontológica; 3) Auditoria e Consultoria em Geral; 4) Comissões s/ Vendas; 5) Publicidade e Propaganda; 6) Serviços Contratados – Softwares; 7) Serviços de Terceiros; 8) Serviços Diversos; 9) Serviços Prestados – Fretes Rodoviários.

Ademais, também como mencionado, para fins de enquadramento no conceito de insumo, deve ser realizada uma análise da atividade desenvolvida pelo contribuinte, com a finalidade de se aferir a presença dos critérios normativos, notadamente aqueles oriundos da jurisprudência do STJ.

No presente caso, a Recorrente faz referência a gastos por ela incorridos, sem se atentar para a correta demonstração dos requisitos necessários para a sua caracterização como insumo. Esse é um ônus do sujeito passivo, que precisa cuidar de fazer prova analítica da existência de vínculo direto, qualificado como essencial e relevante, entre o gasto pleiteado como crédito e a sua atividade produtiva.

A Recorrente, como dito, não faz qualquer esforço para demonstrar a essencialidade e relevância dos serviços glosas em seu processo produtivo.

Assim, não tendo o contribuinte se desincumbido do seu ônus probatório, devem ser mantidas as glosas objeto do presente tópico.

2.4. Multa de 150%

Por fim, sobre a multa de 150% aplicada, destaco que a nova Lei nº 14.689/2023 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não há comprovada reincidência:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Aplica-se nesse caso o art. 106, II, “c”, do CTN, segundo o qual a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Pelo exposto, por força do princípio da retroatividade benigna, entendo que a referida multa deve ser alterada, de ofício, para ser exigida no percentual de 100%.

3. Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo as alegações relativas à inconstitucionalidade da multa de 150% aplicada e à responsabilidade dos sócios e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir, de ofício, a multa qualificada para o percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c” do CTN.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3302-014.679 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10340.720626/2021-71

Marina Righi Rodrigues Lara

DOCUMENTO VALIDADO