



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10882.722138/2017-95
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-002.208 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de julho de 2019
Assunto PIS/COFINS
Recorrente HYPERA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de 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.

Relatório

Trata-se recurso voluntário contra decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) de Ribeirão Preto (SP), sobre auto de Infração para cobrança de valores devidos a título de Contribuição ao PIS e COFINS.

Por bem consolidar os fatos ocorridos neste processo até o julgamento de primeira instância, colaciono os principais trechos do relatório do Acórdão n. 14-87.637, *in verbis*:

Trata-se de impugnação de lançamento de créditos tributários lavrados através de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 851 a 856) e da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 857 a 863) contra a contribuinte em epígrafe, em decorrência de insuficiência de recolhimentos de PIS e Cofins.

(...)

Dos Fatos e Termos Lavrados **A autoridade fiscal, no Termo de Verificação Fiscal**, fls. 778 a 845 e anexos, parte integrante do Auto de Infração — após discorrer sobre a finalidade da ação, a atividade da empresa, a forma de tributação e os termos lavrados e as respectivas respostas, mas antes de apreciar as questões relacionadas aos débitos e aos créditos de PIS e Cofins do ano-calendário 2013 — **apresenta as seguintes considerações:**

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

16. Adicionalmente, cabe frisar que para efeito dos citados dispositivos legais retro mencionados e para adequada análise dos créditos pleiteados, o termo insumo não pode ser interpretado como qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

(...)

24. Os fabricantes de produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas podem descontar créditos em relação às aquisições de produtos de outra pessoa jurídica, produtora ou importadora, para revenda no mercado interno, desde que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833 (produtos relacionados no inciso I, do art. 1º da lei nº 10.147/00). No caso ilustrado acima, **a Hypermarcas adquiere produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal de outro fabricante e/ou importador para revenda. Como ela também fabrica produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, ela tem o direito de se creditar do PIS e da Cofins. Dessa forma, restou comprovado que nas aquisições de produtos submetidos à tributação monofásica, a Hypermarcas PODERIA se creditar dos bens adquiridos, como de fato o fez e DEVERIA oferecer à tributação do PIS/COFINS as receitas oriundas das vendas desses produtos.**

Análise dos Débitos Para a apuração/verificação do débito, informa que utilizou como base de cálculo todas as notas fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas pela fiscalizada e pelas pessoas jurídicas incorporadas por ela.

Informa que a "fiscalizada foi instada a se manifestar acerca do suposto embasamento legal que tenha justificado as razões que a levaram a revender à alíquota zero, ou seja, sem incidência de PIS e COFINS não-cumulativos, bens submetidos a tributação monofásica que deveriam ter sido oferecidos à tributação, e a se creditar com alíquotas diferenciadas nas operações de aquisições de tais produtos" .

Transcreve parcialmente a resposta da contribuinte: "a base legal para aproveitamento do crédito sobre aquisições de produtos sujeitos a tributação monofásica são as Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/03 e nº 11.727/2008, não localizando qualquer vedação expressa à apropriação de créditos"; e diz que a contribuinte, em relação à apuração dos débitos nas saídas de tais produtos, aplicou o art. 2º da Lei nº 10.147/20001 e a Solução de Consulta Cosit 24/2002.

Na sequência, reproduz parcialmente a Solução de Consulta Cosit nº 269/2011. Afirma que a contribuinte confirmou que tinha direito aos créditos nas entradas porque era fabricante dos produtos, para corroborar com o seu entendimento cita a doutrina do Prof. Miguel Reale e conclui o tópico assim:

"37. Aliás, a exegese normativa do art. 2 da Lei 10.147 de 2000 é cristalina quando afirma que faz jus à alíquota zero somente aqueles contribuintes não enquadrados na condição de industrial ou de importador. Nesse sentido carece de total fundamento a justificativa apresentada pela Hypermarcas para revender à alíquota zero, ou seja, com isenção de PIS e COFINS não-cumulativos, de bens submetidos a tributação monofásica que deveriam ter sido oferecidos à tributação à luz do ordenamento jurídico vigente. Nesse aspecto é importante observar que segundo assevera o art. 111, II da Lei 5.172 de 1966, o Código Tributário Nacional, deve-se interpretar literalmente qualquer norma que importe na outorga de isenção tributária tal como pretendido pela fiscalizada."

Análise dos Créditos A fiscalização discorre sobre as diversas normativas que regem a sistemática de créditos da não cumulativa (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, Instruções Normativas nºs 24/2002 e 404/2004 e Soluções de Consulta e de Divergências). Informa que a "base de cálculo dos créditos foi apurada de acordo com os arquivos extraídos do SPED (NFe, SPED Fiscal) e/ou apresentados pela Hypermarcas no formato do SPED Fiscal e SPED Contribuições bem como aquelas prestadas em atendimento às intimações exaradas no curso da ação fiscal, de forma

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

consolidada para a matriz ou escrituradas em Escrituração Contábil Digital – ECD, quando houver menção à respectiva conta contábil".

Nos subtópicos seguintes, detalha as rubricas do DICON em que o sujeito passivo "incluiu na citada base de cálculo, contas contábeis de custos e de despesas que não se enquadram na previsão normativa segundo o que asseveram as Leis 10.637 de 30 de Dezembro de 2002, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e da Lei 10.833 de Dezembro de 2003, que dispõe sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins":

Linha 01 – Dicon – Nacionais - Bens para Revenda Em relação aos créditos de PIS e Cofins apurados na Linha 01 das fichas do DICON 6A e 16A, referentes a bens para revenda, a fiscalização apresenta a seguinte conclusão:

54. Após a análise dos dados apurou-se que os créditos oriundos da aquisição de bens para revenda pleiteados pela Hypermarchas estão corretos. Não obstante este fato, conforme consta no tópico sobre Créditos Extemporâneos, parte do crédito pleiteado na linha 16 para a rubrica "Créditos calculados a alíquotas diferenciadas" será glosado em razão de ter sido apresentado extemporaneamente sem a respectiva retificação de DCTF. (Bens para revenda das empresas: Barenne Industria Farmacêutica, Provider Industria e Comercio, Brasil Global Cosméticos Ltda e Lab Americano de Farmacoterapia)

Linha 02 - Dicon - Nacionais - Bens utilizados como Insumos Neste tópico, a fiscalização informa que utilizou como fato gerador do crédito a data da entrada dos insumos/mercadorias nos estabelecimentos da fiscalizada.

Sintetiza em tabelas as bases de cálculos de bens utilizados como insumos informados nos Dicons (R\$ 138.654.262,61) e nas EFDs (R\$ 138.676.923,55). **Assevera que, como não foi possível identificar na Escrituração Contábil Digital (ECD) toda a base de cálculo dos créditos pleiteados, fez o demonstrativo de compras para industrialização utilizando os parâmetros listados nos itens 58 e 59 do TVF, apurando um total de R\$ 130.053.597,48 de compra de bens utilizados para industrialização.**

Na sequência, a fiscalização analisa cada uma das compras que compuseram a base de cálculo dos bens utilizados como insumos (R\$ 130.053.597,48), conforme a seguir sintetizado:

- **Compra de Combustíveis ou Lubrificantes por Consumidor ou Usuário Final** - CFOP 1653 e 2653; e Industrialização Efetuada por outra Empresa - CFOP 1124, 2124, 1125 e 2125 Em relação aos insumos listados nos subtópicos acima, a fiscalização entende que foram apurados corretamente.

- Brindes ao Consumidor Final Inicialmente, a fiscalização esclarece que os "Brindes ao Consumidor Final" referem-se a créditos de contribuições decorrentes de despesa de propaganda e marketing apropriados indevidamente.

Após discorrer sobre o procedimento adotado para analisar as despesas com "Brindes ao Consumidor Final" e discorrer sobre o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 04/2007 e sobre a Soluções de Consulta da RFB, conclui o subtópico dizendo:

74. Destarte, tais despesas com materiais promocionais, mediante análise dos descritivos dos lançamentos na conta contábil nº 6121507 - Materiais Promocionais e das informações prestadas pela fiscalizada, são utilizadas como estratégia de marketing na divulgação dos produtos produzidos/revendidos pela Hypermarchas. Ou seja, **não são utilizadas como insumos na produção ou fabricação dos produtos destinadas à venda, razão pela qual serão glosadas.**

Linha 03 – Dicon – Serviços Utilizados Como Insumo A fiscalização assevera que a contribuinte, após intimada, apresentou uma tabela resumo da natureza das contas contábeis dos créditos e as respectivas bases de cálculo lançadas na linha 3 do Dicon e uma cópia dos 3 maiores contratados de cada uma das despesas comerciais e gastos gerais de cada grupo das contas contábeis.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

Constata distorções a menor (R\$ 88.822.066,10) entre os valores informados no EFD — Contribuições/ECD e no DACON, conforme tabela abaixo parcialmente reproduzida:

Tipo de Tributo	Mês	Natureza da base de cálculo - Descrição	Base de cálculo vinculada ao tipo de crédito SOMA - EFD [R\$]	Valor da base de cálculo SOMA DACON NACIONAIS – FICHA 16A [R\$]	Valor cálculo Democ. apres. fis. 6-07)
TOTAL	00/2013	Aquisição de serviços utilizados como insumo	408.992.689,71	408.379.424,92	320.1

Disse que a fiscalizada "adota posicionamentos conflitantes ao longo da ação fiscal, ora prestando a informação de forma consolidada sem qualquer menção a dificuldades na sua extração (Vide Resposta datada de 02/05/2016), ora dizendo que é inviável prestar informações fiscais em virtude de supostos "critérios" de reconhecimento de despesas" e que ela própria reconhece que suas planilhas não apresentam a fidedignidade para análise fiscal.

A autoridade fiscal discorre sobre a sua metodologia para apropriação dos créditos e sintetiza os valores mensais de créditos apropriados pela fiscalizada, correspondentes às despesas contabilizadas. Abaixo seguem os valores de despesas por conta do ano-calendário 2013:

Conta Contábil - Ano-calendário 2013	Valor contabilizado
4420351 6110351 Mao de Obra Temporária Indust/Log.	1.829.131,15
4478916 6128916 Serviços de assessoria e consultoria	4.840.553,08
4478917, 6128917 Serviços de análise laboratorial	1.718.983,63
4478918 6128918 Serviços de reparação máq./instalações	7.833.815,39
4478919 Serviços de suporte de informática	6.167.241,55
4478965 Serviços de informática	10.860.645,50
6110389 Outros gastos c/ pessoal administrativo	-
6118965 Serviços de informática	-
6121121 Comissões de vendas	4.470.328,85
6121501 - Publicidade - veiculação	268.983.019,49
6121504 - Promoções de vendas	5.965.404,48
6121506 - Outros gastos com propaganda	1.230.547,73
6121507 - Materiais promocionais	1.992.122,27
6121508 Pesq. de mercado consumidor	19.686.482,44
6121518 - Publicidade - produção	25.699.885,98
6121525 Patrocínio de eventos	15.910.272,41
6121560 Promoções e eventos - MKT	5.721.765,57
6121109 Serv. paletiz./recon dic. Prod. Acab./Merc	4.873.503,21
6121133 Serviços carga/descarga a Prod. Acab./Merc.	2.438.106,63
6121143 - Serviços de armazenagem Prod. Acab./Merc.	8.285.173,97
6121527 Produção e desenvolvimento de embalagens	4.203.114,84
6121516 e 6121509 Feiras e Convenções e eventos de vendas no cliente	331.202,16
6128999 Outros gastos comerciais	-
6128963 Serviços de comunicação	-
6128966 Serviços de assessoria e consultoria de marketing e Sampling	5.814.046,28
Total da Base	408.855.346,61

Da Análise - Serviços Utilizados como Insumo A fiscalização — após dizer que "o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, tão-somente, aqueles serviços que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços atinentes ao objeto social da empresa" e trazer a baila diversas decisões administrativas e judiciais sobre o conceito de insumo — apresenta suas justificativas para glosar os serviços que não considerou insumos (Tabela 13 do TVF).

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

Créditos Extemporâneos Em apertada síntese, a fiscalização glosa o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e Cofins no período 03/2013, nos valores de R\$ 1.999.968,78 e R\$ 9.325.130,42, respectivamente, decorrentes de créditos das empresas incorporadas, porque a contribuinte não retificou os DACON e as DCTF, nos termos das normativas vigentes, nem apresentou demonstrativos de controle dos créditos passíveis de ressarcimento e/ou compensação.

Esclarece ainda que, sem a retificação dos DACON, não é possível avaliar e dimensionar o montante de créditos ressarcíveis de períodos pretéritos.

Linha 07 - Dacon - Fretes Neste tópico, a autoridade fiscal discorre sobre as inconsistências dos arquivos/demonstrativos apresentados pela fiscalizada e suas correções e da análise destes.

Constata que os fretes apropriados sob a rubrica “Outras Operações” referem, na sua totalidade, a fretes não aplicados nas operações de vendas, motivo pelo qual entende que devem ser glosados.

Para fundamentar a glosa, reproduziu parcialmente decisões administrativas e judicial.

Linhas 09, 10 E 11 – Dacon Após citar as legislações sobre o desconto de créditos de PIS e Cofins calculados em relação aos encargos de amortização de edificações e aqueles relativos à depreciação e à amortização de máquinas e equipamentos, conclui o item:

134. Contudo, com relação aos créditos oriundos dos bens do ativo imobilizado com base nos encargos de depreciação/amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente geram direito ao crédito se forem utilizados e/ou aplicados diretamente na produção dos bens destinados à venda e prestação de serviços, conforme exegese dos retro mencionados dispositivos legais.

135. Dessa forma, com fundamento na resposta da fiscalizada acerca dos centros de custos da empresa, foram glosados os créditos relativos aos encargos de depreciação e/ou aquisição de bens, aplicados nos centros de custos cujos bens, integrantes do ativo imobilizado, não são destinados à produção e, portanto, não são aptos a gerar créditos relativos às contribuições PIS/COFINS por expressa vedação legal. Aqueles créditos que estejam relacionados diretamente aos setores produtivos da empresa (Produção) foram admitidos pela fiscalização, conforme consta a fls. 681, com os principais centros de custos, acompanhados de descritivo sintético dos mesmos.

Das Irregularidades Fiscais e da Constituição do Crédito Tributário Os valores mensais para fins de determinação das bases de cálculo dos lançamentos foram consolidados nos Anexos 1 e 2.

DA IMPUGNAÇÃO A ciência dos Autos de Infração foi dada à contribuinte em 28/08/2017 (fl. 870) e dentro do prazo regulamentar (25/09/2017, fl. 872) a contribuinte apresentou sua defesa — impugnação de fls. 875 a 1.066 e anexos.

(...)

Nas conclusões do tópico "DEBITO", a contribuinte disse:

Como síntese de todas as alegações expostas, a Impugnante aguarda o cancelamento dos autos de infração originários do presente processo administrativo, com base nos argumentos expostos e abaixo resumidos, eis que as infundadas alegações fiscais não encontram amparo jurídico que lhes permita subsistir, pois:

(i) A Fiscalização não poderia ter alterado o critério jurídico adotado na autuação lavrada em 2013 (objeto do processo administrativo nº 16004.720544/2013-14) quando da fundamentação do presente lançamento, em razão das claras disposições do artigo 146, do CTN, bem como da existência de solução de consulta vinculante contrária à “nova opinião jurídica”, motivo pelo qual deve esta Turma Julgadora decretar a nulidade dos autos de infração ora combatidos.

(ii) O Sr. Agente Fiscal reconheceu que a Impugnante atuou nas operações ora discutidas como mera revendedora dos produtos sujeitos à tributação monofásica, visto

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

que não procedeu a qualquer operação de industrialização com relação a tais produtos (fls. 10 e 11 do TVF);

(iii) Portanto, partindo-se da premissa de que a Impugnante apenas revendeu tais produtos, não há que se cogitar seu enquadramento no artigo 1º, da Lei nº 10.147/2000, que traz como sujeito passivo do fato gerador da obrigação tributária as pessoas jurídicas que “procedam à industrialização”;

(iv) De acordo com a legislação do IPI, o industrial é aquele que promove uma das operações de industrialização, previstas no artigo 4º, do RIPI (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, etc.), o que não ocorre na mera revenda de produtos, motivo pelo qual se afastam as alegações fiscais no sentido de que a Impugnante atua como “industrial” nestas operações;

(v) De acordo com a legislação regulatória, fabricante é aquele que promove as alterações necessárias para a obtenção do produto final, se aproximando, portanto, às diretrizes do IPI;

(vi) De acordo com o permissivo contido no artigo 2º, da Lei nº 10.147/2000, as pessoas jurídicas que somente revenderem os produtos sujeitos à tributação monofásica poderão se valer da alíquota zero nesta operação, como forma de garantir a eficiência e finalidade do regime monofásico;

(vii) O aproveitamento da alíquota zero pela Impugnante encontra respaldo na legislação, na doutrina específica sobre tributação dos produtos sujeitos ao regime monofásico e nas Soluções de Divergência e Consulta Cosit, visto que todas essas fontes esclarecem que as etapas de revenda, independentemente da pessoa jurídica que a promova (industrial ou comercial), devem ser beneficiadas com a alíquota zero;

(viii) Ademais, em obediência ao princípio da segurança jurídica, que deve ser resguardado aos contribuintes, os Auditores Fiscais estão obrigados a observar as Soluções de Consulta proferidas pela Cosit, e as Soluções de Divergência de Consultas, em razão destes atos normativos representarem o entendimento da Receita Federal acerca de determinada norma jurídica;

(ix) Pela análise da legislação aplicável à tributação das bebidas frias, é evidente que quando o legislador ordinário decidiu tributar às alíquotas diferenciadas as vendas de bebidas frias promovidas por fabricantes, o fez expressamente, motivo pelo qual não há como se acatar a interpretação extensiva e distorcida da Fiscalização para tributar as operações no presente caso;

(xiii) O E. STJ já decidiu que não existe qualquer tipo de incompatibilidade na saída de produtos à alíquota zero e a apropriação de créditos do PIS e da COFINS.

(xiv) De acordo com o artigo 149, §4º da Constituição Federal, no regime monofásico do PIS e da COFINS haverá a incidência destas contribuições uma única vez, de modo que a interpretação do Sr. Agente Fiscal viola o referido comando constitucional.

(xv) O Sr. Agente Fiscal não teceu qualquer comentário acerca das operações de (i) revenda de produtos adquiridos de revendedores e (ii) do lançamento no valor de R\$ 196.499,75, evidenciando-se, assim, a falta de motivação e a iliquidez dos autos de infração, o que acarreta na sua nulidade (tópico III.1.1).

(xvi) Caso não se entenda pelo cancelamento integral dos autos de infração, deve ser, ao menos, reconhecido o direito da Impugnante à apropriação de créditos presumidos, bem como créditos decorrentes da devolução de mercadorias.

(xvii) O STF já decidiu, em sede de repercussão geral, que o “ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”, razão pela qual, ao mínimo, estes valores, na ordem de R\$ 548 milhões, devem ser excluídos das bases autuadas neste processo administrativo.

(xviii) Não é possível se aplicar qualquer punição ao contribuinte que seguiu orientações emanadas pela própria Receita Federal, como determina o parágrafo único do artigo 100 do CTN;

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

CRÉDITOS Neste tópico, da mesma forma como tratado no anterior, a contribuinte, com o objetivo de demonstrar a improcedência das glosas efetuadas, trata as questões das glosas em subtópicos e itens, conforme será resumido abaixo.

Destaca inicialmente que a totalidade dos créditos glosados pela fiscalização foram imprescindíveis para a realização de sua atividade empresarial e enquadram-se perfeitamente no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Da Correta Escrituração dos Créditos no EFD-Contribuições A contribuinte assevera que a fiscalização, indevidamente, optou por conduzir seus trabalhos com base nas informações disponíveis no DICON, embora essa tivesse informado a ela que deveria se pautar nas informações da EFD-Contribuições. Alega ainda que a fiscalização solicitou que as informações "fossem apresentadas em formatos não previstos lei, além de gerar um retrabalho para a Impugnante, poderiam levar a distorções, tendo em vista que a Impugnante é uma companhia que fatura mais de R\$ 5 bilhões anuais".

E, no final do subtópico, conclui:

"Contudo, ao assim proceder, a Fiscalização acabou por (i) desconsiderar de forma arbitrária a escrituração digital (EFD-Contribuições) a que está obrigada a Impugnante e, por consequência, a (ii) glosar créditos em valores superiores aos apropriados de fato pela Impugnante, maculando-se assim os lançamentos fiscais em sua integralidade. É o que se passa a demonstrar."

Dos Equívocos Cometidos pelo Sr. Agente Fiscal A impugnante afirma que a fiscalização, "ao verificar os créditos apropriados pela Impugnante durante o ano-calendário de 2013, valeu-se, de forma totalmente equivocada e indevida, das informações constantes no Dicon, ao invés de extrair estes dados do EFD-Contribuições, no qual estavam disponibilizadas detalhadamente todas as informações referentes aos créditos de fato apropriados".

Sustenta que a EFD possui peculiaridades que não a torna o instrumento propício para avaliar a tomada de crédito de PIS e de Cofins por um determinado contribuinte e que a fiscalização não formalizou o lançamento fiscal com base nos créditos que foram efetivamente apropriados pela impugnante no ano-calendário 2013, mas sim com base nos saldos contábeis registrados nas contas em que houve a apropriação de créditos.

Afirma ainda que o agente fiscal, ao agir desta forma, acabou glosando supostos créditos de PIS e da Cofins que sequer se apropriou. E, na sequência, cita o seguinte exemplo:

Em relação aos "Brindes ao Consumidor Final", por exemplo, houve uma glosa sobre uma base de R\$ 5.038.453,37, apesar da Impugnante ter informado durante a Fiscalização que os créditos apropriados foram de R\$ 77.989,09, conforme consta do próprio TVF:

"64. A fiscalizada informou em sua resposta datada de 28/12/2016, que se apropriou de somente R\$ 77.989,09 em créditos do PIS e da COFINS quanto aos lançamentos a débito ocorridos na conta contábil nº 6121502 - Brindes ao Consumidor Final, como parte da base de cálculo dos créditos apropriados na linha 2 do DICON "Bens utilizados como insumo". As informações relativas à base de cálculo também foram prestadas por intermédio da EFD-Contribuições, em que se encaminhou os livros de registro de entradas. Com efeito, neste caso, a fiscalizada identificou a base de cálculo dos créditos com base nos CFOP e também de acordo com o nº da conta contábil em que as despesas/aquisições foram escrituradas." (fl. 28 do TVF; g.n.)

Considerações Sobre o Regime da Não-Cumulatividade Para o PIS e a COFINS Neste item, a impugnante inicia rememorando o histórico da não cumulativa da contribuição para o PIS e da Cofins (EC nº 42, repercussão nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, origem da não cumulatividade - IPI/ICMS), transcreve a exposição dos motivos das leis instituidoras do regime não cumulatividade, um trecho de uma decisão judicial do TRF da 4ª Região e parcialmente o art. 195 da Constituição Federal.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

Explica o instituto da não cumulatividade e, na sequência, apresenta o seu primeiro entendimento: "À luz destes dispositivos legais, infere-se que qualquer bem ou serviço aplicado ou consumido na produção ou fabricação ou comercialização do produto dá ensejo ao creditamento para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS".

Afirma que o regime da não cumulatividade não se confunde com qualquer tipo de benefício fiscal, por não se tratar de suspensão ou exclusão de crédito tributário ou mesmo da outorga de isenção, mesmo que parcial, mas sim da metodologia pelo qual o tributo deve ser calculado, anulando-se ou não os efeitos das etapas econômicas anteriores, motivo pelo qual a interpretação desse regime deve ser ampla e irrestrita.

Reproduz parcialmente uma decisão do CARF, para corroborar com entendimento de que o conceito de insumo deve contemplar a totalidade das despesas com bens e serviços utilizados como insumo no desenvolvimento da sua atividade econômica e na geração de suas receitas.

Na sequência, cria o subtópico denominado "**O Conceito de Insumo para Fins de Creditamento do PIS e da COFINS**", iniciando-o com a seguinte afirmação: "A fim de limitar o conceito de insumo, a RFB expediu as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 e nº 404, de 12 de março de 2004, as quais, em seu artigo 66, § 5º, incisos I e II, e artigo 8º, § 4º, incisos I e II, respectivamente, assinalaram o que se entende por insumos".

Na sequência, reproduz parcialmente as instruções normativas supracitadas, discorre sobre o conceito de insumo na visão da Receita Federal (mais restritivo - conceito estabelecido no RIPI), para em seguida afirmar que "é obvio que a Receita Federal e seus agentes não tem o condão de RESTRINGIR os créditos previstos em lei, principalmente quando decorrem de uma previsão constitucional".

Traz a baila jurisprudências administrativas e judicial, bem assim entendimento da doutrina, corroborando sua concepção acerca do tema: "o conceito de "insumo" no contexto dessas contribuições deve ser entendido de forma mais ampla, contemplando a totalidade dos dispêndios que são essenciais e estão relacionados à atividade principal da empresa, fonte de geração de sua receita e faturamento".

Afirma que diferentemente da alegação do auditor fiscal, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) "adotou interpretação no sentido de que, em se tratando de insumo necessário a geração de receitas, este deve ser passível de creditamento pelas citadas contribuições", por meio do voto prolatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques no âmbito do julgamento do Recurso Especial nº 124.631-7.

Discorre sobre os andamentos das decisões judiciais e administrativas sobre o tema combatido para apresentar a seguinte conclusão: "diante das possíveis dúvidas acerca do conceito de insumo para fins da apuração de créditos de PIS e de COFINS, a jurisprudência vem se firmando no sentido de que, dada a sistemática da não-cumulatividade dessas contribuições, tal conceito não deve ser entendido de forma tão restritiva como pretendido pelas referidas instruções normativas, devendo abranger se não todas as despesas necessárias da pessoa jurídica, ao menos, os custos essenciais e inerentes relacionados diretamente à sua atividade principal, essenciais à geração de receitas".

A seguir, a impugnante busca demonstrar que os "créditos por ela apropriados, indevidamente glosados pelo Sr. Agente Fiscal, decorrem de dispêndios incorridos para viabilizar a sua atividade, de modo que sem eles, não seria possível auferir as receitas decorrentes da alienação de seus produtos".

Após alegar que a fundamentação da autoridade fiscal é genérica, inclusive glosando créditos de operações que não geraram créditos, o qual já seria o suficiente para o cancelamento dos lançamentos, defende a apuração de créditos do PIS e Cofins em relação aos serviços a seguir:

— Serviços de Assessoria e Consultoria, Análise Laboratorial, Informática e Desenvolvimento de Embalagens;

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

- Mão de Obra Temporária;
- Reparação de Máquinas e Instalações;
- Fretes e Serviços de Paletização e Reacondicionamento de Produtos;
- Comissões Pagas a Pessoas Jurídicas;
- Serviços de Marketing, Publicidade e Propaganda; e — Pesquisa de Mercado.

Para cada um dos serviços acima, a contribuinte apresentou um extenso arrazoado para defender o direito aos créditos nessas operações.

Já no tópico "Da Forma de Reconhecimento e Aproveitamento de Créditos Extemporâneos", inicialmente, a contribuinte esclarece que "informou como créditos extemporâneos valores não apropriados anteriormente, por si ou por empresa sucedida, devido a erro na interpretação ou decorrente de erro de fato. Com relação aos créditos aproveitados extemporaneamente pela Impugnante". Contudo, a autoridade fiscal glosou esses créditos porque a contribuinte não retificou os DACON e DCTF correspondentes.

Assevera que a própria Receita Federal já firmou entendimento no sentido de que é permitido o direito ao aproveitamento de crédito de PIS e Cofins pela pessoa jurídica em meses subsequentes. Para corroborar com o seu entendimento trouxe à baila uma solução de consulta e uma jurisprudência administrativa sobre o tema.

Discorre também sobre os procedimentos adotados e sobre a fundamentação aplicada pela fiscalização. E afirma:

Há de se destacar que, como mencionado, o ordenamento jurídico não prevê a forma como devem ser aproveitados os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, sendo certo, com base na melhor doutrina e jurisprudência, que referido direito pode ser exercido, basicamente, através de dois procedimentos distintos, a saber:

1) retificação da DACON anterior, para abater os respectivos créditos de PIS e COFINS, resultando em um recolhimento a maior que poderá ser restituído ou compensando com outros tributos administrados pela SRFB; e 2) registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS no corrente período, apropriando diretamente no regime não-cumulativo.

Informa que, para apropriar-se dos créditos, valeu-se do segundo entendimento. Transcreve algumas jurisprudências administrativas para fortalecer o seu entendimento/procedimento e conclui:

Assim, novamente, em atenção ao princípio da busca da verdade material deverá essa Turma Julgadora analisar todos os fatos e documentos apresentados, os quais comprovam que a Impugnante tem direito ao aproveitamento dos créditos extemporâneos, com o cancelamento da glosa promovida pela Fiscalização e reconhecimento do direito aos créditos extemporâneos de PIS e COFINS aproveitados pela Impugnante.

No tópico "Glosa Indevida dos Créditos Relativos a Encargos de Depreciação/Amortização" — após dizer que a autoridade fiscal entendeu que apenas "os encargos de depreciação/amortização referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado diretamente aplicados no processo de produção de bens e prestação de serviços seriam passíveis de gerar créditos destas contribuições" e reproduzir parcialmente uma decisão do CARF, com o entendimento de que os encargos de depreciação/amortização de bens essenciais à atividade do contribuinte geram crédito de PIS e da COFINS, ainda que não tenham sido empregados de forma direta no processo produtivo, e tabelar/identificar alguns dos bens — apresenta a seguinte conclusão:

Diante do exposto, tendo sido demonstrada a insubsistência da glosa referente aos encargos de encargos de depreciação/amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado promovida pelo Sr. Agente Fiscal,

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

também esta parcela da exigência fiscal deve ser integralmente cancelada por esta Turma Julgadora.

No último tópico antes do pedido, "Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa", defende, caso prevaleça a exigência, a ilegalidade/afastamento da incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal. Para corroborar com o seu entendimento, cita jurisprudências administrativas e conclui o tópico dizendo:

Ante o exposto, caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos na presente Impugnação, o que se admite apenas a título argumentativo, a Impugnante aguarda que essa Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração.

Por fim, no pedido requereu a esta Turma de julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, com a conseqüente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento integral dos autos de infração de PIS e COFINS.

E: Caso não se determine o cancelamento integral das autuações, requer-se, ao menos, (i) o reconhecimento do crédito presumido nos termos do tópico III.1.2; (ii) a exclusão das receitas oriundas da revenda de produtos adquiridos de revendedores da base de cálculo das autuações ou o reconhecimento do crédito nestas operações nos termos do tópico III. 1.; (iii) o reconhecimento do crédito decorrente das devoluções de mercadorias termos do tópico III.2; (iv) a exclusão dos valores recolhidos a título de ICMS das bases autuadas nos termos do tópico III.1.3; (v) a exoneração da multa e dos juros de mora, em razão da aplicação do artigo 100, do CTN nos termos do tópico III. 1.4; (vi) a limitação da glosa ao valor dos créditos efetivamente apropriados pela Impugnante; e (vii) o reconhecimento da não incidência de juros sobre a multa.

DA CONVERSÃO DO PROCESSO EM DILIGÊNCIA Em face das alegações da contribuinte na impugnação de que, dentre outras, houve mudança de critérios jurídicos aplicados em outro procedimento fiscal, além de impropriedades do lançamento, fez-se necessário, antes da apreciação do mérito, converter o processo em diligência para que a DRF de origem se manifestasse e/ou esclarecesse sobre alguns fatos narrados pela recorrente.

Cumprida a diligência, a DRF de origem emitiu Despacho, respondendo os questionamentos desta DRJ (fls. 1282 a 1295).

Cientificada da diligência, a contribuinte apresentou a Impugnação complementar (fls. 1301 a 1324).

Sobreveio então o Acórdão da DRJ/RPO, julgando improcedente a impugnação. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2012, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013 **MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.**

A mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta.

A formalização de Auto de Infração com aplicação da lei não configura mudança de critério jurídico em relação a lançamento anterior em que utilizado entendimento distinto para quantificação do montante devido.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS E DE CONSULTORIA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins não são admitidos créditos calculados sobre serviços administrativos e sobre serviços de consultoria, por ausência de previsão

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

legal e porque os mesmos não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos, nos termos da legislação em vigor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços quando aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2012, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013 **MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.**

A mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta.

A formalização de Auto de Infração com aplicação da lei não configura mudança de critério jurídico em relação a lançamento anterior em que utilizado entendimento distinto para quantificação do montante devido.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS E DE CONSULTORIA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins não são admitidos créditos calculados sobre serviços administrativos e sobre serviços de consultoria, por ausência de previsão legal e porque os mesmos não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos, nos termos da legislação em vigor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços quando aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

IMPOSSIBILIDADE Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2012, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013 **NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA** Descabe sustentar nulidade do despacho decisório que respeitou os requisitos legais previstos e proporcionou amplo direito de defesa.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE É vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DECISÕES DE TERCEIROS. NÃO VINCULAÇÃO.

Os acórdãos do CARF e as decisões de terceiros não possuem caráter vinculante para a DRJ.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Correta a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, porque ela compõe o crédito tributário.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos somente se admite após a retificação do Dacon e, se for o caso, da DCTF do período de sua apuração.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos expostos em sua impugnação ao lançamento tributário, mediante petição de fls 1685 a 1922.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

A Contribuinte teve ciência da decisão da DRJ em 06/09/2018 (conforme Termo de ciência por abertura de mensagem de fls 1682), tendo apresentado suas razões recursais em 04/10/2008. Assim, o recurso é tempestivo, bem como os demais requisitos de admissibilidade encontram-se devidamente preenchidos, nos moldes do Decreto 70.235/72. Dessa forma, dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relato acima, no presente processo está sob discussão tanto matéria atinentes aos *débitos* da Contribuição ao PIS e da COFINS apurados pela Fiscalização, quanto questões sobre os *créditos* das mesmas Contribuições, tomados pela Recorrente e glosados pela autoridade fiscal, tudo referente ao ano calendário de 2013.

Entretanto, compulsando as alegações e provas constantes dos autos, entendo que nenhuma das duas frentes da lide - débitos e créditos - está pronta para julgamento.

Nesse sentido, filio-me aos relatores dos Processos n. 16004.720544/2013-14 (Período de apuração 2009/2010), 16004720187/2014-75 (Período de apuração 2010/2011), 10880.732547/2016-39 (Período de apuração 2012), todos contra a mesma Contribuinte e tratando da mesma matéria fática aqui posta, que bem colocaram a necessidade de depuração do processo antes do seu julgamento, de modo a resguardar o entendimento do Colegiado com relação a todos os pontos da lide. Explico.

Pois bem. Primeiramente com relação aos *débitos*, o agente Fiscal motivou o lançamento tributário sob o argumento de que a Recorrente não teria direito à aplicação da alíquota zero do PIS e da COFINS na revenda dos produtos farmacêuticos, de perfumaria, de higiene pessoal e de toucador, pois, na sua concepção, a atuação da *Recorrente também como fabricante* de outros produtos do mesmo gênero afastaria o regime monofásico na sua revenda. Destaco a seguir seus dizeres (fls 10 e 11):

22. Nesse sentido, em virtude do fato de a ora fiscalizada *fabricar* os produtos farmacêuticos, de higiene pessoal, toucador e de perfumaria sujeitos à tributação

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10882.722138/2017-95

monofásica, a mesma é obrigada por lei à apuração e pagamento do PIS e da COFINS com **base nas alíquotas diferenciadas**, concentrando dessa forma a tributação da cadeia. ” (...)

24. Os fabricantes de produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas podem descontar créditos em relação às aquisições de produtos de outra pessoa jurídica, produtora ou importadora, para revenda no mercado interno, desde que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833 (produtos relacionados no inciso I, do art. 1º da lei nº 10.147/00). No caso ilustrado acima, **a Hypermarcas adquire produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal de outro fabricante e/ou importador para revenda. Como ela também fabrica produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, ela tem o direito de se creditar do PIS e da Cofins. Dessa forma, restou comprovado que nas aquisições de produtos submetidos à tributação monofásica, a Hypermarcas PODERIA se creditar dos bens adquiridos, como de fato o fez e DEVERIA oferecer à tributação do PIS/COFINS as receitas oriundas das vendas desses produtos.**”

De seu lado, a Recorrente defende que não merece prosperar a intenção do Sr. Agente Fiscal e da DRJ de estender o conceito de "industrializado pela Recorrente" a todo e qualquer produto que transite pelos seus estabelecimentos, independentemente do exercício ou não de processo de industrialização. Afirma que procedeu a mera revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica, adquiridos no mercado interno, ou seja, não houve qualquer processo de industrialização, nos moldes do art. 4º do Regulamento do IPI promovida por parte da Recorrente. Por essas razões, estaria enquadrada no artigo 1º da Lei n. 10.147/2000, sendo a Recorrente tributada pela alíquota zero relativamente às Contribuições Sociais.

Com efeito, a discussão é essencial para o caso, haja vista que a Solução de Consulta 24/2002 da Cosit, interpretando os dizeres da Lei n. 10.147/2000 - entendimento esse expressamente ratificado pela Solução de Consulta n. 182, de 28 de setembro de 2018, mas posteriormente reformada pela Solução de Consulta n. 188, de 29 de outubro de 2018) -, conclui que:

Em face do exposto, soluciono a consulta respondendo à consulente que, para o cálculo do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita de venda dos produtos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, observado o disposto na Medida Provisória nº 41, de 2002:

- a) aplicam-se a alíquotas de dois inteiros e dois décimos por cento e de dez inteiros e três décimos por cento, respectivamente, no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos;
- b) as alíquotas estão reduzidas a zero, no caso de receita de venda dos referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador; e
- c) a pessoa jurídica que, independentemente de ter a industrialização como atividade, adquirir, no mercado nacional, produtos tributados na forma da alínea “a”, e os revender sem realizar sobre eles nenhuma das operações de que trata o art. 4º do Ripi, não pratica atividade de industrialização, podendo beneficiar-se das alíquotas zero previstas na alínea “b”. (sem negrito no original).

Haja vista que a Fiscalização partiu do pressuposto que não importava se a Contribuinte estava industrializando ou não aqueles específicos produtos que revendia, não há como auferir precisamente como atuava a Recorrente com relação às operações auditadas: se como simples revendedora, ou como industrial. Assim, não se sabe se no cálculo do montante exigido no auto de infração, há (i) apenas produtos que foram objeto de produção própria; e/ou (ii) produtos adquiridos de terceiros para pura revenda que são também fabricados pela

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

recorrente (produtos coincidentes); (iii) e/ou produtos que foram adquiridos, depois revendidos e que não são fabricados pela Recorrente.

Já no que tange aos *créditos* da Contribuição ao PIS e da COFINS, a discussão cinge-se ao conceito de insumo para fins de creditamento. As glosas expressamente contestadas pela Recorrente foram as seguintes:

1. Créditos Relativos a Serviços de Assessoria e Consultoria, Análise Laboratorial, Informática e Desenvolvimento de Embalagens.
2. Créditos Relativos a Mão de Obra Temporária.
3. Créditos Relativos a Serviços de Reparação de Máquinas e Instalações.
4. Créditos Relativos a Fretes e Serviços de Paletização e Reacondicionamento de Produtos.
5. Créditos Relativos a Comissões Pagas a Pessoas Jurídicas.
6. Créditos Relativos aos Serviços de Marketing, Publicidade e Propaganda.
7. Créditos Relativos a Pesquisa de Mercado;
8. Créditos Extemporâneos

Tanto a autoridade lançadora quanto a decisão recorrida aplicaram o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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. 543C 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. 543C 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.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

O voto da Ministra Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância* da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Essencialidade – considera-se 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;

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.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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”.

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10882.722138/2017-95

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Considerando que as análises efetuadas até o presente momento nesse processo não consideram os citados critérios de essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, entendo que a situação fática deve ser aclarada pela unidade de origem, considerando a nova interpretação determinada pelo STJ acerca do conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e COFINS.

Finalmente, um terceiro ponto merece ser resguardado mediante novas informações a serem prestadas pela autoridade fiscal de origem.

Trata-se da alegação de iliquidez e incerteza sustentada pela Recorrente, pois, no seu entender, a Fiscalização não recompôs a apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, "transformando créditos glosados em falta de recolhimento de tributos, não obstante a existência de saldo devedor".

É verdade que esse ponto já foi objeto anterior de diligência a pedido da DRJ. Assim, o que ainda resta duvidoso é o fato de as autuações fiscais anteriores contra a mesma empresa terem sido efetuadas por sistemática diversa (PAFs 16004.720544/2013-14 e 16.004.720187/2014-75), bem como as razões para tanto.

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade da autuação fiscal e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência no seguinte sentido:

1. Para esclarecimento da controvérsia atinente aos *débitos* da Contribuição ao PIS e da COFINS, seja elaborado *laudo conclusivo* pela Fiscalização para informar e comprovar se as operações sob análise dizem respeito (i) apenas a produtos que foram objeto de produção própria; e/ou (ii) produtos adquiridos de terceiros para pura revenda que são também fabricados pela recorrente (produtos coincidentes); (iii) e/ou produtos que foram adquiridos, depois revendidos e que não são fabricados pela Recorrente;

2. Para esclarecimento da controvérsia atinente aos *créditos* da Contribuição ao PIS e da COFINS:

2.1. Seja intimada a Recorrente para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços, que pretende aferir créditos para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos;

2.2. A Fiscalização, com base nas informações prestadas nos termos do item 2.1., elabore um novo parecer e um novo demonstrativo a respeito do direito creditório, com as considerações efetuadas a partir da interpretação do conceito de insumo determinada pelo STJ (REsp 1.221.170), segundo os critérios de relevância e essencialidade;

Para ver se não foi utilizado anteriormente os crédito entendidos que doram tomados de forma extemporânea;

2.3. Nesse novo parecer, manifeste-se também a Fiscalização sobre a alegação de iliquidez e incerteza sustentada pela Recorrente, relativa à não recomposição da apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, "transformando créditos glosados em falta de recolhimento de tributos, não obstante a existência de saldo devedor". Nesse ponto, esclareça o fato de as autuações fiscais anteriores contra a mesma empresa terem sido efetuadas por sistemática diversa (PAFs 16004.720544/2013-14 e 16.004.720187/2014-75), bem como as razões para tanto.

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-002.208 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

É a resolução.

Thais De Laurentiis Galkowicz