



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.722291/2014-82
Recurso Voluntário
Resolução nº **3302-002.488 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de julho de 2023
Assunto INSUMO - PIS E COFINS
Recorrente RGB DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o presente julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator, para que sejam esclarecidos quais itens não se enquadram no conceito de insumo, à luz das definições de essencialidade e relevância, de acordo com o julgamento do REsp 1.221.170, do STJ, especialmente quanto ao nexó causal entre os itens e o processo produtivo da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos e direito discutidos no presente processo administrativo fiscal, adoto relatório oriundo da decisão de primeira instância:

RGB DO BRASIL LTDA, já qualificado nos autos, teve contra si lavrado dois autos de infração (fls. 2/17), referentes a fatos apurados nos períodos de set/2010 a jun/2011 e de nov/2011 a jun/2012, onde foram formalizadas exigências relativas aos seguintes tributos:

TRIBUTO	CRÉDITO APURADO (R\$)
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	4.697.858,60
Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/PASEP	1.005.989,99
TOTAL	5.703.848,59

Os valores acima incluem multa de 75% e juros SELIC.

O lançamento decorreu de procedimento fiscal realizado para verificação de débitos e créditos das contribuições sociais PIS e Cofins apuradas no regime não-cumulativo.

O procedimento de auditoria encontra-se detalhado no Relatório de Verificação Fiscal (RVF) de fls. 220/227.

Ao encerrar o procedimento fiscal, o Autuante efetuou diversas glosas de créditos utilizados no cálculo das contribuições nos períodos analisados, por entender que não estavam em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria; as glosas realizadas acabaram por gerar as contribuições exigidas nos Autos de Infração.

De acordo com o RVF, a partir das informações disponibilizadas pela fiscalizada, verificou-se um creditamento atípico no mês de setembro de 2010, o qual se repetiu nos períodos seguintes. Ao ser questionado acerca da natureza dos créditos utilizados, o contribuinte respondeu que se tratava de “revisão nos procedimentos contábeis da empresa”.

O mencionado creditamento, no valor de R\$ 22.850.243,94, foi trazido ao demonstrativo da base de cálculo de PIS e Cofins por intermédio de DACON retificador entregue em 18/07/2011, tendo sido discriminado na rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito”. Tal crédito passou a ser utilizado mês a mês, reduzindo ou zerando o valor devido das contribuições nos períodos seguintes.

Verificou-se, então, a partir das respostas às intimações fiscais, que o contribuinte registrou em setembro de 2010 créditos “acumulados” desde o ano de 2006. Percebeu-se também a apropriação equivocada de créditos sobre Depreciação Administrativa, Depreciação Comercial e Gastos Comerciais Variáveis. Do mesmo modo, não foram aceitos os créditos relativos a diversos tipos de dispêndio com serviços e produtos, como, por exemplo, manutenção mensal do sistema de ponto, manutenção da central telefônica e conserto de telefone sem fio.

Além dos créditos acima citados, também foram glosadas, sob a alegação de não se enquadrarem no conceito de insumo previsto pela legislação vigente, despesas feitas com aquisições de material de higiene e limpeza, livros, jornais, revistas, viagens e estadias, honorários, custas e diversos outros itens, os quais não estariam diretamente vinculados ao processo produtivo.

Assim, procedeu-se à autuação do contribuinte pelo não recolhimento de PIS e Cofins, nos períodos de setembro de 2010 a junho de 2011 e de novembro de 2011 a junho de 2012, em virtude da utilização de créditos na aquisição de materiais e serviços não autorizados pela legislação e nem caracterizados como insumos.

Cientificado do auto de infração em 25/08/2014 (fl. 233), o contribuinte apresentou em 24/09/2014 a impugnação de fls. 238/272, por meio da qual refuta a procedência das glosas, alegando que os créditos apropriados pela empresa estão de acordo com a sistemática da não-cumulatividade prevista pela ordem constitucional. Por isso, solicita o

Fl. 3 da Resolução n.º 3302-002.488 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11020.722291/2014-82

acolhimento da impugnação e tornados insubsistentes os lançamentos de ofício.

De início, ao descrever a legislação que rege a matéria da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, defende que a legislação infraconstitucional (leis 10.637/2002 e 10.833/2003) não poderia ter restringido o princípio da não-cumulatividade, previsto pelo art. 195, §12, da Constituição Federal.

Da mesma maneira, a RFB ao editar as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, na tentativa de interpretar o conceito de insumos, teria gerado procedimentos equivocados, ao utilizar a mesma interpretação dada para o IPI, tributo com estrutura jurídica completamente diversa.

Prossegue a impugnante citando decisões administrativas (soluções de consulta e decisões do CARF) e a doutrina no intuito de demonstrar que a abrangência do conceito de insumos não se restringiria à interpretação dada pela RFB. Pelo contrário, alcançariam todos os custos de produção, inclusive os gastos gerais de fabricação.

No tópico seguinte, sustenta que poderia fazer a revisão em seus procedimentos contábeis e aproveitar os créditos não recuperados na época oportuna, já que as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizariam expressamente essa possibilidade. Com base nos créditos apurados, a contribuinte procedeu às novas apurações de PIS e Cofins. Posteriormente, retificou os DACTON e DCTF dos respectivos períodos, evidenciando os pagamentos efetuados a maior. Em seguida, efetuou o envio das DCOMP para cada um dos recolhimentos feitos a maior.

Alega, ainda, que cinco dessas DCOMP teriam sido homologadas expressamente pelo Fisco, de tal sorte que o crédito tributário teria sido extinto, não cabendo mais à RFB alterar ou efetuar o lançamento.

Por fim, citando precedentes do Supremo Tribunal Federal, sustenta que a multa de 75%, aplicada nos autos de infração, afrontaria o princípio constitucional de vedação ao confisco, devendo ser reduzida ao patamar de 20%, sob pena de se constituir multa confiscatória.

É o relatório.

A 4ª Turma da DRJ/FOR, em 27 de abril de 2018, mediante Acórdão nº 08-42.818, decidiu pela improcedência da impugnação, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2010 a 30/06/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO

Os gastos incorridos no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de

Fl. 4 da Resolução n.º 3302-002.488 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11020.722291/2014-82

bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão-somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2010 a 30/06/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO

Os gastos incorridos no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão-somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2010 a 30/06/2012

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelo CARF, exceto suas Súmulas Vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não vinculam os julgadores de primeira instância.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Falece competência aos órgãos da administração tributária para apreciar questões de natureza constitucional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, no qual aduz, em apertada síntese: i) sobre o princípio da não cumulatividade no sistema tributário brasileiro; ii) sobre o regime de apuração não-cumulativo de PIS e Cofins, nas Leis 10.637 e 10.833; iii) dos créditos admitidos na não-cumulatividade do PIS e Cofins; iv) do julgamento do Resp 1.221.170, do STJ; v) do caráter confiscatório da multa de ofício de 75%; vi) do aproveitamento extemporâneo de créditos e a homologação dos PERDCOMPs.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso é tempestivo e atende parcialmente aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo parcial conhecimento.

Do caráter confiscatório da multa de ofício de 75%

Afirma o contribuinte que a multa de ofício de 75% tem caráter confiscatório, conforme decisão na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 1075 MC, de relatoria do

Fl. 5 da Resolução n.º 3302-002.488 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11020.722291/2014-82

Ministro Celso de Mello, com evidente afronta ao princípio constitucional de vedação ao confisco.

Para o tema, este Tribunal Administrativo não tem competência para analisar argumentos de inconstitucionalidade, aplicável a Súmula CARF n.º 02:

Súmula CARF n.º 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005

Portanto, não conheço este ponto do Recurso.

Da não cumulatividade das contribuições

A não-cumulatividade das contribuições é tema de longa discussão pelas decisões administrativas e tribunais administrativos e judiciais brasileiros, e não pretendo me alongar no presente tópico.

Afirma o contribuinte que a não-cumulatividade é ampla, em razão do comando constitucional, disposto pelo parágrafo 12, do artigo 195, da Constituição Federal, que prevê tal instituto, mesmo que o STJ, em sede de recurso repetitivo, através do Resp 1.221.170, que determinou análise do direito ao crédito quando aos insumos utilizados pelas pessoas jurídicas à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

Contudo, numa primeira análise que deve ser feita, a razão não assiste ao contribuinte quanto à afirmativa supramencionada.

Isso porque o STF já se pronunciou sobre discussão, através do Tema 756, fincando entendimento de que a não-cumulatividade é tema de lei federal, portanto, correta a guarida sob o manto do STJ, ratificando, portanto, os critérios de essencialidade e relevância para análise do que será considerado insumo para fins de creditamento, sem a carga de amplitude pretendida pelo argumento constitucional, conforme ementa abaixo:

Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei n.º 10.865/04. Constitucionalidade.

1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC n.º 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz

Fl. 6 da Resolução n.º 3302-002.488 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11020.722291/2014-82

constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v.g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos n.ºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei n.º 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido. 6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema n.º 756: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF n.ºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF n.º 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei n.º 10.865/04”.

Vê-se que, a Corte Suprema endereçou a competência de interpretação da lei federal ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista fincar cabível que a não-cumulatividade, em que pese disposta em nível constitucional, deve e pode ser tratada por lei infraconstitucional, para determinar como deve ser aproveitado o crédito, prevalecendo, enfim, o julgamento do Recurso Especial mencionado, que afirma que a análise do crédito de PIS/Cofins quanto ao conceito de insumo deve ser feita à luz da essencialidade e relevância do insumo no processo produtivo do contribuinte.

E, a partir de tal premissa já estabelecida, entendo que não é possível analisar se os elementos contidos no auto de infração enquadram-se como essenciais ou relevantes dentro do processo produtivo do contribuinte, sendo necessária a realização de diligência para dirimir tais questões, e endereçar, de forma clara, cada um dos itens à respectiva funcionalidade.

Fl. 7 da Resolução n.º 3302-002.488 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11020.722291/2014-82

Nesse sentido, voto pela conversão do presente julgamento em diligência, para que sejam esclarecidos quais itens que não se enquadram no conceito de insumo, à luz de essencialidade e relevância, nos termos do julgamento do Resp 1.221.170, do STJ, especialmente quanto ao nexo causal entre os itens e o processo produtivo do contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro