



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11634.720857/2011-71
RESOLUÇÃO	3301-002.139 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDUSTRIA TEXTIL APUCARANA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bruno Minoru Takii, Keli Campos de Lima, Marcelo Enk de Aguiar (substituto[a] integral), Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Rodrigo Kendi Hiramuki, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcelo Enk de Aguiar.

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Relatório

Tratam-se os presentes autos da análise da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS (regime da não cumulatividade) devidos, referentes ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, cujas alterações efetuadas pela autoridade fiscal na apuração do período citado gerou a necessidade de constituição de crédito tributário no período de 01/09/2008 a 30/11/2008 e 28/02/2009 a 31/12/2009 conforme Autos de Infração (fls. 1.134 a 1.150) lavrados por falta / insuficiência de recolhimento das citadas contribuições:

COFINS - fls. 1.149 e 1.150			PIS - fls. 1.141 e 1.142		
Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)	Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
30/09/2008	7.874,36	75	30/09/2008	4.332,62	75
31/10/2008	190.718,10	75	31/10/2008	41.405,90	75
30/11/2008	24.582,12	75	30/11/2008	5.336,92	75
28/02/2009	28.445,75	75	28/02/2009	4.381,81	75
31/03/2009	84.535,85	75	31/03/2009	17.469,19	75
30/04/2009	96.463,00	75	30/04/2009	20.268,11	75
31/05/2009	122.878,87	75	31/05/2009	26.000,10	75
30/06/2009	155.771,49	75	30/06/2009	33.061,23	75
31/07/2009	97.781,44	75	31/07/2009	20.201,50	75
31/08/2009	201.338,37	75	31/08/2009	43.062,10	75
30/09/2009	121.555,38	75	30/09/2009	25.346,32	75
31/10/2009	216.801,99	75	31/10/2009	46.283,81	75
30/11/2009	36.911,66	75	30/11/2009	7.021,89	75
31/12/2009	35.424,94	75	31/12/2009	7.024,59	75
TOTAIS =>	1.421.083,32			301.196,09	

Os cálculos (bases de cálculos dos créditos e dos débitos) que a autoridade fiscal entende serem os corretos na apuração das contribuições em discussão, do período de 01/2008 a 12/2009, estão identificados nas planilhas de fls. 112 a 115, sendo que nos quadros de nºs 1 encontram-se a nova apuração das bases de cálculos dos créditos dos PIS ou da Cofins e nos quadros de nºs 2 a nova apuração das bases de cálculos dos débitos, bem como o confronto entre as duas bases de cálculos citadas (créditos e débitos) e seu resultado por período de apuração (mês) e porventura os saldos apurados, constantes da linhas denominadas de "PIS a pagar", "Cofins a pagar" e "Saldo crédito mercado interno".

As irregularidades na apuração dos débitos e dos créditos estão descritas no "Termo de Verificação e encerramento parcial de ação Fiscal - PIS e Cofins não cumulativos" (TVF). As correções de ofício efetuadas pela autoridade fiscal se deram tanto na base de cálculo dos débitos quanto dos créditos de todo o período, e em resumo:

- 1) exclusão da base de cálculo dos débitos de remessas de mercadorias enviadas em consignação, ou a devolução simbólica de mercadorias recebidas em consignação;
- 2) exclusão da base de cálculo dos débitos de saídas de mercadorias descrita como demais receitas (que não se enquadrem nos códigos de CFOPs nºs 5101-5102 5118-5122-6101-6102-6107-6108-6118 e 6122);
- 3) exclusão da base de cálculo dos créditos calculados sobre remessas de mercadorias recebidas em consignação, ou a devolução simbólica de mercadorias enviadas em consignação;

4) exclusão da base de cálculo dos créditos calculados sobre os códigos de CFOPs de nºs 1949 e 2949, que tratam de outras entradas ou prestação de serviço não especificadas;

5) exclusão da base de cálculo dos créditos sobre bens do imobilizado (valor de aquisição em parcelas 48/24 meses) adquiridos do exterior, referente às DIs de 2006 e 2007 (outros créditos a descontar);

6) correção da base de cálculo de valores dos créditos sobre bens do imobilizado (valor de aquisição) CFOPs de nºs 1551-2551-3551 nos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2008;

Ao final a autoridade fiscal elaborou as planilhas citadas que contém os códigos de CFOPs tanto que compõem às bases de cálculos dos créditos quanto das bases de cálculos dos débitos, que entendeu serem geradores de débitos e de créditos para fins de apuração das contribuições em discussão.

No TVF, constou o seguinte, parcialmente, com grifos e destaques meus:

*Em 10/05/2011, a empresa foi cientificada do início da ação fiscal conforme Termo de Início de Ação Fiscal de 09/05/2011. No referido ato, **foi intimada a apresentar: cópia dos atos constitutivos e alterações posteriores (últimos cinco anos); livros diário e razão dos anos-calendário de 2008 e 2009; livro registro de entradas e registro de saídas dos anos-calendário de 2008 e 2009; livros de apuração do lucro real dos anos-calendário de 2008 e 2009; extratos bancários de todas as contas movimentadas no período de 01/01/2008 a 31/12/2009; arquivos digitais relacionados nos itens 4.1.1, 4.1.2, 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.4.1, 4.9.1, 4.9.2, 4.9.3 e 4.9.5 do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, bem, como **informar qual a natureza da industrialização** efetuada pela empresa, **quais as matérias primas, materiais de embalagem e produtos intermediários utilizados.** [...]***

*Tendo em vista que, após verificação junto aos DACON dos anos-calendário de 2008 e 2009, **surgiram alguns questionamentos quanto aos créditos aproveitados no período em 09/12/2011, a empresa apresentou memória de cálculo do PIS e da COFINS do referido período.** [...]*

*Apresentados os demonstrativos, **(efetuados a partir dos livros de saídas de mercadorias da matriz e das filiais), foram constatados valores que pela natureza do Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP, não autorizam o aproveitamento de crédito das contribuições ao PIS e à Cofins não cumulativos, tais como;***

1.917/2.917 - Entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial;

1.949/2.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada.

Conforme disposições contidas na legislação (Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, art. 66, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 09/09/2003 e 404, de 12/03/2004, art. 8º), o conceito de insumo vincula-se intrinsecamente ao serviço aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto: [...]

Em relação à base de cálculo das contribuições também foram constatadas inconsistências entre a apuração feita pela empresa e a previsão contida na legislação (artigo 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) abaixo reproduzida:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do 1 faturamento, conforme definido no caput.

*§ 3º **Não integram a base de cálculo** a que se refere este artigo, as receitas:*

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero ; [...]

V - referentes- a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas , o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

*VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado .
(Incluído pela Lei nº10.684, de 30.5.2003).*

Diante de todo o exposto, efetuamos a apuração dos valores do PIS e da COFINS não cumulativos nos anos-calendário de 2008 e 2009 (planilhas anexas), onde foram considerados apenas os créditos e bases de cálculos previstos na legislação já mencionada, em vigor na época dos fatos geradores. [...]

Além das irregularidades anteriormente apontadas, foi constatado ainda o aproveitamento indevido de créditos informados na linha 14 das fichas 06B e 16B (Outros Créditos a Descontar), que são utilizadas para informar valores oriundos de importações.

A Lei nº 10.865/2004 determina em seu artigo 15 (com as alterações posteriores) as hipóteses de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS incidentes na importação, conforme transcrito abaixo: [...]

Por sua vez, as instruções de preenchimento do demonstrativo de apuração das contribuições sociais - DACON, traz a seguinte orientação em relação ao tipo de crédito a informar na linha - Outros Créditos a Descontar: [...]

As linhas anteriores, ao qual se refere a instrução acima, são as linhas nas quais os contribuintes devem informar, os valores relativos aos itens que estão descritos no artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, tais como bens para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, energia elétrica, devoluções de vendas.

Essa linha, portanto, é para ser utilizada de forma esporádica para informar valores residuais aos quais o contribuinte tenha o direito de se creditar da contribuição e, no entanto, não foram expressamente relacionados na ficha.

*Ocorre que a **empresa registrou valores na referida linha**, no período de janeiro a junho, agosto a dezembro do ano-calendário de 2008 e janeiro do ano calendário de 2009, **sob a justificativa de serem relativas às contribuições de bens do ativo imobilizado incidentes sobre aquisições do exterior.***

A previsão contida na legislação para aproveitamento de créditos sobre bens do ativo imobilizado contempla o aproveitamento de créditos sobre os encargos de depreciação ou sobre o custo conforme o período de aquisição.

O custo de aquisição do ativo imobilizado compreende (NBCT 19.1 aprovada pela Resolução CFC 1.025/2005) o preço de compra, inclusive os impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra.

Todavia, em relação às contribuições ao PIS e Cofins não cumulativos o valor que é passível de aproveitamento de crédito abrange além do custo de aquisição, também o valor das contribuições pagas na importação.

Desta forma a empresa deveria aproveitar o respectivo crédito nas linhas correspondentes (06 e 07) das fichas 06B e 16B do Dacon, nas quais, nos meses de fevereiro a maio/2008 e agosto/2008 a janeiro/2009 não foi prestada nenhuma informação relativa ao ativo imobilizado, com exceção dos meses de janeiro e julho/2008, onde foram informados valores na linha 07.

Assim, os valores informados nas linhas 14/15 das fichas 06B e 16B do DACON não são passíveis de crédito, tendo em vista que não se referem a custo de aquisição de ativo imobilizado.1

[...] As diferenças apuradas após aproveitamento dos saldos credores serão cobradas de ofício, neste ato, observando que no mês de dezembro de 2009 não restaram saldos credores para serem aproveitados pela empresa a partir de janeiro do ano-calendário de 2010.

A empresa deverá retificar os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACON a partir de janeiro do ano-calendário de 2010, cujos valores serão apurados levando-se em consideração a inexistência de saldo credor em 31/12/2009.

O sujeito passivo foi cientificado de forma pessoal (fls. 1.133, 1.140 e 1.148) em 15/12/2011 dos Autos de Infração e anexos e apresentou em 16/01/2012 sua impugnação (fls. 1.153 a 1.172), acompanhada dos demais documentos (fls. 1.173 a 2.382).

Em sua impugnação (parcialmente transcrita abaixo) alega que (grifos e destaques meus):

[...] 1.3 - Devidamente intimada das autuações em tela no dia 15 de dezembro de 2011, por não se conformar com o desfecho do procedimento fiscalizatório, apresenta a ora Impugnante a presente defesa contra a integralidade dos Autos de Infração, cujas razões vertidas nos tópicos seguintes bem provarão a sua insubsistência.

2.0- DA INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DA INOCORRÊNCIA DE INFRAÇÃO

2.1 - A lavratura dos Autos de Infração ora impugnados teve por fundamento o suposto aproveitamento indevido de créditos de PIS e de Cofins não cumulativos nos anos calendário de 2008 e 2009.

2.2 - Entretanto, não houve irregularidades nos procedimentos adotados pela Impugnante, por outro lado houve erro no lançamento fiscal, conforme será demonstrado a seguir em cada um dos apontamentos efetuados pela fiscalização.

Apontamento Fiscal DRJ/RPO Fls. 7 > CFOP - 1.917/2.917 - Entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial [...] 2.4 - Com relação a essa modalidade de operação de consignação industrial a Impugnante atua tanto recebendo mercadorias em consignação, quanto enviando aos seus clientes mercadorias no mesmo regime: [...] 2.5 - A legislação que regulamenta o regime de tributação do Pis e da Cofins não define tratamento diferenciado para as operações de consignação.

Portanto, sendo essa apenas uma modalidade diferenciada de venda, aplicam-se às disposições comuns à venda direta, ou seja, a tributação ocorre no momento do envio das mercadorias consignadas.

2.6 - Sendo assim, o direito creditório do consignatário se concretiza no recebimento da mercadoria consignada.

2.7 - E é esse o procedimento adotado pela Impugnante, ou seja, oferece à tributação as mercadorias remetidas em consignação e se credita no momento em que recebe mercadorias consignadas.

2.8 - Portanto, não há qualquer irregularidade nos valores lançados nos campos 1.917 e 2.917 - Entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial.

2.9 - Por outro lado, há que se demonstrar que houve equívoco na apuração efetuada pela Autoridade Fiscal no que se refere ao envio e recebimento de mercadorias em consignação.

2.10 - Como dito não há o aproveitamento de crédito de PIS e da COFINS por parte da empresa sobre o valor total correspondente aos CFOPs 1.101 e 2.101, mas tão somente sobre os valores constantes no Livro de Registro de Entradas registrados na coluna "Base de Cálculo", haja vista que parte desse valor já foi creditado pelo CFOP 1.917 e 2.917, conforme comprovam as cópias anexas (Doc. 02).

2.11 - Isso porque, no campo "base de cálculo" já estão deduzidos os valores das operações com os CFOPs 1.917 e 2.917, cujos créditos são tomados pela empresa e não considerados pela fiscalização. Da mesma forma a fiscalização não considerou os créditos da totalidade das operações dos CFOPs 1.101 e 2.101, mas tão somente o valor constante da base de cálculo, que como dito já está líquido das operações dos CFOPs 1.917 e 2.917. Assim, já que não foram considerados os valores dos CFOPs 1.917 e 2.917, o correto é utilizar os valores constantes no campo "valor contábil", o qual contempla o valor total das operações de faturamento das mercadorias recebidas em consignação utilizadas como insumos.

2.12 - Veja-se no quadro demonstrativo abaixo a diferença a menor considerada pela fiscalização na base de cálculo dos créditos de R\$ 5.406.225,77:

Período	VALOR CONSIDERADO PELA FISCAL – CFOP	VALOR CONSIDERANDO PELA IMPUGNANTE	DIFERENÇAS
	1101/2101 – COLUNA BASE DE CALCULO	- V. CONTABIL	
1/1/2008	1.722.042,73	1.897.827,12	175.784,39

[...]

1/12/2009	2.434.386,33	2.617.548,95	183.162,62
Total	52.847.396,57	58.253.622,34	5.406.225,77

2.13 - Por outro lado, conforme mencionado, a Impugnante tributa as remessas para consignação no momento do envio das mercadorias, pelo CFOP 5.917, conforme consta do campo "Demais Receitas" do DACON, o que não foi considerado pela fiscalização². No quadro abaixo estão demonstrados os valores das Receitas não contemplados na planilha da fiscalização: [...]

2.14 - A seguir demonstram-se os valores creditados³ pelo CFOP 1.917 os quais correspondem às devoluções das mercadorias remetidas em consignação pelo CFOP 5.917 (quadro acima): [...]

2.15 - Veja-se que os valores são quase equivalentes, sendo a pequena diferença oriunda de remessas e retornos em períodos mensais diferentes, o que comprova que não se trata de crédito indevido. Posteriormente ocorre o débito pela emissão da Nota Fiscal de venda ao cliente.

2.16 - Assim, não tendo sido considerados os valores acima, se evidencia o erro material efetuado no levantamento fiscal, o que implica na nulidade do presente Auto de Infração.

2.17 - Por fim, há que se reconhecer que houve erro por parte da Impugnante na apuração do PIS e da COFINS, no que se refere aos créditos decorrentes do faturamento das mercadorias recebidas e devolvidas em consignação no período de janeiro a setembro de 2008.

2.18 - Ou seja, a empresa se creditou no recebimento da mercadoria consignada pelo CFOP 2.917, se debitou na devolução pelo CFOP 6.919, conforme quadro abaixo:

Período	CFOP 2.917	CFOP 6.919
1/1/2008	252.817,63	174.308,80
1/2/2008	184.318,95	207.961,00
1/3/2008	158.753,95	115.566,65
1/4/2008	101.479,47	164.264,00
1/5/2008	214.566,32	166.816,70
1/6/2008	279.296,58	186.366,11
1/7/2008	156.289,47	195.094,07
1/8/2008	203.319,74	227.577,29
1/9/2008	286.389,08	213.947,69
Total	1.837.231,18	1.651.902,31

Obs.: Nesse caso a diferença entre o CFOP 2.917 e o CFOP 6.919 decorre de retorno de mercadorias enviadas em consignação pela Impugnante.

2.19 - Entretanto, não se creditou no recebimento da Nota Fiscal de faturamento CFOP 2.101. Os valores estão demonstrados no quadro abaixo:

Período	CFOP 2.101 anteriormente considerado (Base de Cálculo)	CFOP 2.101 valor correto (Valor Contábil)	Diferença não creditada
1/1/2008	1.565.466,77	1.739.549,66	174.082,89
1/2/2008	1.510.556,11	1.718.517,11	207.961,00
1/3/2008	1.896.854,29	2.064.714,85	167.860,56
1/4/2008	1.530.434,80	1.694.204,80	163.770,00
1/5/2008	1.595.359,65	1.762.176,35	166.816,70
1/6/2008	1.887.110,43	2.063.507,04	176.396,61
1/7/2008	3.454.738,06	3.660.055,63	205.317,57
1/8/2008	1.844.326,12	2.033.712,33	189.386,21
1/9/2008	2.290.276,60	2.604.121,54	313.844,94
Total	17.575.122,83	19.340.559,31	1.765.436,48

2.20 - Isto posto, esses créditos, que não haviam sido considerados pela Impugnante e tampouco pela Auditora Fiscal, foram incluídos na nova planilha de apuração elaborada pela Impugnante que segue anexa (Doc. 05).

Apontamento Fiscal CFOPs - 1.949/2.949 - Outras entradas de mercadoria ou prestação de serviço não especificadas

2.21 - Os lançamentos constantes da referida classificação fiscal decorrem da aquisição de serviços tanto para o processo produtivo, quanto para a manutenção das atividades administrativas.

2.22 - Nesse sentido, cumpre tecer algumas considerações a respeito do regime da não-cumulatividade, para fins de demonstrar que a tributação do valor integral da receita operacional pelo PIS e pela COFINS confere ao contribuinte o direito ao aproveitamento de todos os créditos necessários ao desempenho das suas atividades e não somente àqueles consumidos no processo produtivo. [...]

2.25 - Não há na Constituição Federal autorização para o legislador ordinário restringir as deduções das receitas (créditos incidentes sobre custos e despesas).

Assim, tudo o que entra na empresa (imputs) deve ser objeto de abatimento das bases de cálculos do PIS e da COFINS não-cumulativos, sob pena de afronta ao parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal.

2.26 - Contudo, a Receita Federal do Brasil, na sua ânsia arrecadatória, limita a utilização dos créditos pelas pessoas jurídicas, desta feita toma emprestado o conceito de insumos utilizados pela legislação do IPI, conforme se pode verificar no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, que determina:

2.27 - Ora, o conceito utilizado pela Receita Federal do Brasil, que teve origem no conceito de insumo utilizado pelas legislações do IPI e do ICMS, nada tem em comum, como visto, com o regime do PIS e da COFINS não-

cumulativos. É equivocada a interpretação da Receita Federal do Brasil, uma vez que não há qualquer menção nas referidas leis e na Constituição Federal sobre a adoção de critérios existentes na lei de regência do IPI. [...]

2.28 - Dessa forma, constituem-se insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens que sofram alteração (conceito da legislação do IPI), mas todos os custos diretos e indiretos de produção e também todas as despesas operacionais que, obviamente contribuem para a produção desses mesmos bens e serviços. Veja-se que sem todos estes inputs, não haveria a produção de bens e serviços.

2.29 - Assim, independentemente da forma que se analise a questão, sob o enfoque constitucional, ou infraconstitucional, todos os custos e despesas incorridos podem ser objeto de dedução das bases de cálculos do PIS e da COFINS.

2.30 - Portanto, correto o procedimento adotado pela Impugnante ao se creditar de todos os bens e serviços que ingressem no seu estabelecimento tributados pelo PIS e pela COFINS.

2.31 - Demonstram-se no quadro abaixo os valores referentes às notas fiscais de entrada, cujos créditos não foram considerados na planilha de apuração da Auditora Fiscal, os quais seguem acompanhados dos respectivos documentos fiscais, cópias anexas (doc.03):

Período	CFOP 1.949	CFOP 2.949
1/1/2008	46.730,13	23.225,79

[...]

1/12/2009	50.871,18	14.182,11
Total	1.138.552,89	701.610,13

2.32 - Assim, os valores acima devem ser considerados para fins de composição da base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS, cuja apuração foi remontada e está anexa à presente impugnação (Doc 05).

Apontamento Fiscal > Créditos informados na linha 14 das fichas 06B e 16B (Outros Créditos a Descontar)

2.33 - Essa linha do DACON deve utilizada para registro de informações de valores de outros créditos não contemplados nas linhas anteriores.

2.34 - Ocorre que os valores foram lançados indevidamente nessa linha, entretanto se tratam efetivamente de importações para o ativo imobilizado, conforme se comprova das Declarações de Importação anexas (doc 04), cujo crédito foi utilizado com observância à legislação vigente. Veja-se demonstração dos valores dos créditos no quadro abaixo.

Período	Base de Cálculo	PIS	COFINS
1/1/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/2/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/3/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/4/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/5/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/6/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/7/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/8/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/9/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/10/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/11/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/12/2008	110.810,66	1.828,38	8.421,61
1/1/2009	110.810,66	1.828,38	8.421,61
Total	1.440.538,55	23.768,89	109.480,93

2.35 - O direito ao crédito sobre aquisições de bens do ativo imobilizado decorre de lei, não podendo ser suprimido em razão de um erro no preenchimento da declaração, fato que poderia ter sido corrigido de ofício pela Autoridade Fiscal em observância ao princípio da VERDADE MATERIAL.

Apontamento Fiscal > Outros Créditos informados na linha 02 da ficha 06A - Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

2.36 - Além das irregularidades acima, o relatório fiscal deixou de apontar o fato de que parte da diferença entre a base de cálculo elaborado pela Auditora Fiscal e da Impugnante decorre da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS por esta efetuado.

2.37 - O artigo 2º da Lei Complementar nº 70/1991, ao tratar da base de cálculo da COFINS determinou que esta contribuição deveria incidir sobre o faturamento mensal, assim entendido como a soma da receita bruta de vendas de mercadorias e da prestação de serviços, conforme abaixo: [...]

2.39 - Da mesma forma as leis supervenientes nºs 9.718/98, 10.637/2002, e 10.833/2003 repetiram as regras constantes das leis complementares nºs 07/70 e 70/91 ao definirem que a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, entendido como a soma das receitas brutas auferidas pela pessoa jurídica.

Senão veja-se: [...]

2.40 - Do acima exposto, conclui-se que a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS é o faturamento.

2.41 - O conceito de faturamento tem origem no Direito Comercial e tem definição própria, técnica, do qual o Direito Tributário não se pode furar por força do art. 110 do CTN. Faturamento para o direito privado, nas palavras de Carraza, "corresponde, em última análise, ao somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. Faturar, pois, é obter receita bruta proveniente da venda de mercadorias, ou, em alguns casos, da prestação de serviços".

2.43 - Em que pesem as lições doutrinárias e a jurisprudência já firmada a respeito do conceito de faturamento, as legislações tributárias que tratam dos impostos dos Estados e dos Municípios exigem que os valores dos impostos -

ICMS e ISS - sejam incluídos no preço, e, em última análise, no faturamento. É o que determina o artigo 13 da LC 87/1996 (ICMS), conforme abaixo: [...]

2.44 - Em havendo a obrigatoriedade de os contribuintes incluírem no faturamento os valores do ICMS e do ISS, se verificará uma deformidade do conceito de faturamento e por conseguinte das bases de cálculos do PIS e da COFINS, eis que as leis que regem as regras destas contribuições sociais impedem que se exclua da base de cálculo os valores dos impostos embutidos no preço, como são os casos do ICMS e do ISS.

2.45 - A impossibilidade de se abater da base de cálculo do PIS e da COFINS os impostos (ICMS e ISS) configura violação ao art. 195, I, da CF, ao fundamento de que a base de cálculo dessas contribuições sociais somente podem incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da operação, e não sobre ICMS ou ISS, que constitui ônus fiscal e não faturamento. [...] 2.47 - Ora, se os impostos ICMS e ISS não correspondem a uma receita do contribuinte, mas sim um ônus pela obrigação de repasse dos valores recebidos de seus clientes aos cofres públicos, não pode ser considerado faturamento. E não correspondendo a faturamento não podem integrar as bases de cálculos do PIS e da COFINS.

2.48 - Com efeito, nenhum tributo pode ser base de cálculo de outro tributo, não se podendo admitir a cobrança do chamado "tributo em cascata". A inclusão de tributos (ICMS e ISS) na base de cálculo de outros tributos (PIS e COFINS) é bi-tributação, o que é vedado pela legislação pátria.

2.49 - Concluí-se, pois, que não podendo os valores referentes ao ICMS e ISS ser considerados faturamento ou receita, não podem fazer parte da base de cálculo da COFINS e do PIS.

2.50 - Portanto, é correto o procedimento adotado pela Impugnante de exclusão do ICMS da base de cálculo para fins de apuração do PIS e da COFINS, cujos valores utilizados para dedução da referida base de cálculo estão demonstrados no quadro abaixo:

Período	Base		
1/1/2008	471.978,79	1/1/2009	476.067,80
1/2/2008	494.958,58	1/2/2009	812.663,50
1/3/2008	729.758,42	1/3/2009	516.050,65
1/4/2008	525.995,10	1/4/2009	432.162,13
1/5/2008	313.256,82	1/5/2009	485.954,69
1/6/2008	554.822,75	1/6/2009	736.559,67
1/7/2008	620.799,01	1/7/2009	504.954,84
1/8/2008	574.083,86	1/8/2009	594.126,93
1/9/2008	1.578.085,41	1/9/2009	869.456,85
1/10/2008	1.255.061,36	1/10/2009	1.006.906,95
1/11/2008	1.403.577,49	1/11/2009	721.814,75
1/12/2008	1.073.931,37	1/12/2009	597.069,47
		Total	17.350.097,19

3.0-Do PEDIDO

3.1 - Isto posto, requer digne-se V.Sa. acolher a presente impugnação para o fim de reconhecer a extinção do crédito objeto do Auto de Infração ora combatido, haja vista não ter havido ausência de recolhimento de tributo, consoante os argumentos constantes do item 2.0 da presente peça de defesa.

3.2 - Não sendo esse o entendimento, requer, seja cancelado o Auto de Infração em razão do ERRO MATERIAL cometido no lançamento fiscal.

3.3 - Se entender V.Sa. que a prova ofertada não é suficiente para comprovação do alegado, protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, assim como pela prestação de esclarecimentos que se fizerem necessários e pela juntada de documentação fiscal complementar à já constante nos presentes autos.

É o relatório.

Em análise da impugnação, a 4ª Turma da DRJ/POR por meio do acórdão 14-88.352 julgou-a parcialmente procedente conforme decisão abaixo ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO.

MERCADORIAS EM CONSIGNAÇÃO. AJUSTES.

Em face de erro na apuração da Cofins por parte do sujeito passivo, referentes às notas fiscais relacionadas às mercadorias recebidas e adquiridas em consignação, suas devoluções e demais transações pertinentes, correto os ajustes para seus expurgos e recomposição das bases de cálculos dos débitos e dos créditos relacionados ao regime da não cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. ICMS. FATURAMENTO/RECEITA BRUTA.

O valor do ICMS, por integrar o faturamento/receita bruta da pessoa jurídica, compõe a base de cálculo da Cofins.

CREDITAMENTO. ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para que os valores dos débitos de ICMS, que incidiram sobre o faturamento/receita bruta da pessoa jurídica e que compuseram a base de cálculo da Cofins, gerem créditos no regime da não cumulatividade da referida contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009 LEGISLAÇÃO CORRELATA. CONEXÃO.

DRJ/RPO Fls. 2 A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins para a Contribuição para o PIS/Pasep.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009 PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS. PRECLUSÃO. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO.

A apresentação de provas deve ser feita na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo em outro momento processual, exceto nos casos previstos pelo no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, e sob pena de se impedir a aplicação do princípio do duplo grau de jurisdição.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não especificamente contestada na impugnação é reputada como incontroversa, com a aceitação tácita da interessada.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada a Recorrente apresenta recurso voluntário com os mesmos fundamentos da impugnação.

É o relatório,

VOTO

Conselheira Keli Campos de Lima, Relatora.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Conforme acima relatado, cuida-se de auto de infração de PIS e COFINS do período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009 decorrente da fiscalização da apuração realizada pela Recorrente em que se constatou:

- 1) exclusão da base de cálculo dos débitos de remessas de mercadorias enviadas em consignação, ou a devolução simbólica de mercadorias recebidas em consignação;
- 2) exclusão da base de cálculo dos débitos de saídas de mercadorias descrita como demais receitas (que não se enquadrem nos códigos de CFOPs nºs 5101-5102 5118-5122-6101-6102-6107-6108-6118 e 6122);
- 3) exclusão da base de cálculo dos créditos calculados sobre remessas de mercadorias recebidas em consignação, ou a devolução simbólica de mercadorias enviadas em consignação;
- 4) exclusão da base de cálculo dos créditos calculados sobre os códigos de CFOPs de nºs 1949 e 2949, que tratam de outras entradas ou prestação de serviço não especificadas;
- 5) exclusão da base de cálculo dos créditos sobre bens do imobilizado (valor de aquisição em parcelas 48/24 meses) adquiridos do exterior, referente às DIs de 2006 e 2007 (outros créditos a descontar); 6) correção da base de cálculo de valores dos créditos sobre bens do imobilizado (valor de aquisição) CFOPs de nºs 1551-2551-3551 nos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2008;

Em suas razões recursais, a Recorrente sustenta diversas incongruências nas apurações realizadas pela fiscalização, vejamos:

- Alega que desde impugnação esclareceu que as operações com código 1917 e 2917 não estão contempladas nas planilhas do item 2.12, a qual traz o valor contábil apenas com os códigos 1101 e 1102. Assim, as diferenças relativas a esses códigos 1101 e 1102 foram destacados na planilha do item 2.19. Ou seja, esses não estavam dentro daqueles.
- Não houve aproveitamento de crédito de PIS e COFINS sobre CFOP 1101 e 2101, mas tão somente sobre valores constantes no livro de registro de entrada registrados na coluna “base de cálculo”, haja vista que parte desse valor já foi creditado pelo CFOP 1917 e 2917, conforme doc. 2 da impugnação. Isso porque no campo base de cálculo já estão deduzidos os valores das operações com CFOP 1917 e 2917 cujos créditos são tomados pela empresa e não foram considerados pela fiscalização.

- Da mesma forma a fiscalização não considerou créditos da totalidade das operações dos CFOPs 1101 e 2101, mas tão somente o valor constante da base de cálculo que, como dito já está líquido das operações dos CFOPs 1917 e 2917.
- Que a fiscalização deixou de considerar que a Recorrente tributa as remessas em consignação no momento do envio das mercadorias pelo CFOP 5917, conforme campo demais receitas do DACON e que para o período a fiscalização deixou de contemplar receitas no valor de R\$ 6.248.977,64 (fls. 2462/2463). Por outro lado foi creditado no valor de R\$ 6.371.913,82 no mesmo período pelo CFOP 1917 os quais correspondem as devoluções das mercadorias remetidas em consignação pelo CFOP 5917 (fls. 2463)
- Erro de sua parte na apuração dos créditos decorrentes do faturamento de mercadorias recebidas e devolvidas em consignação no período de janeiro a setembro de 2008 que não foi observado pela fiscalização conforme planilha 5 da impugnação.
- Em relação aos créditos de PIS e COFINS sobre imobilizado importado, a DRJ reconheceu o direito creditório porém concluiu indevidamente que a Recorrente teria se apropriado do crédito integral nas aquisições em períodos anteriores e não em 1/48 avos ou 1/24 avos.
- Direito ao creditamento sobre serviços para o processo produtivo e manutenção das atividades administrativas (doc. 3 da impugnação) tendo a fiscalização e a DRJ adotado conceito restritivo de insumos contrariando jurisprudência do STJ.
- Direito a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Pois bem. Apesar de todos os argumentos e apontamentos realizados pela Recorrente temos que dentre as irregularidades apontadas pela fiscalização para fins de apuração do PIS e da COFINS da Recorrente no período, temos que foram desconsiderados créditos decorrentes de entradas com CFOPs 1948 e 2949, sob fundamento de que nos termos da IN SRF nº 247/2002, IN SRF nº 358/2003 e IN SRF nº 404/2004 o conceito de insumo se vincularia ao serviço aplicado ou consumido na fabricação do produto, vejamos (fls. 1125/1133):

Contribuinte/Responsável		
1. Nome: INDÚSTRIA TEXTIL APUCARANA LTDA		
2. CNPJ/IME:		3. Endereço
75.284.224/0001-71		Rua Bela Vista, nº 99
4. Bairro:	5. Município:	6. Sigla UF:
Via Santa Adelaide	Apucarana	PR

TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO PARCIAL DE AÇÃO FISCAL - PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS

Apresentados os demonstrativos, (efetuados a partir dos livros de saídas de mercadorias da matriz e das filiais), foram constatados valores que pela natureza do Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP, não autorizam o aproveitamento de crédito das contribuições ao Pis e à Cofins não cumulativos, tais como:

- 1.917/2.917 – Entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial;
- 1.949/2.949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada.

Conforme disposições contidas na legislação (Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, art. 66, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 09/09/2003 e 404, de 12/03/2004, art. 8º), o conceito de insumo vincula-se intrinsecamente ao serviço aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto:

Em análise da impugnação a DRJ manteve a aplicação conceito restrito de insumo constantes das IN SRF nº 247/2002 e IN SRF nº 404/2004, vejamos (fls. 2424 a 2430):

RIBEIRAO PRETO SP

Fl. 2429

Processo 11634.720857/2011-71
Acórdão n.º 14-88.352

DRJ/RPO
Fls. 31

Nas listas citadas (doc. 03, fls. 1.345 a 2.367) constam a data da emissão, nº da NF, nome, natureza (CFOP), valor contábil (o valor da base de cálculo está zerado), e consta os valores do PIS e da Cofins a ser creditado.

Se não bastasse, analisando as notas verifica-se que tratam de serviços de assessoria e consultoria contábil e administrativa e honorários, troca de placa e manutenção em impressoras, computadores, monitor, nobreak, formatação, atualizações de software, manutenção em compressor de ar, manutenção em cadeira giratória, troca de assentos, serviço de mão-de-obra em chaminé e telhado, serviços genéricos sem identificação ou ilegíveis, locação e mensalidades de software de gestão e gerenciamento de carteira, compra de formulários, banners e talões de nota fiscal, pagamento de mensalidades sem identificação, mensalidade de consultoria em segurança do trabalho e de controle, registros e digitação, taxas administrativas, taxa fixa de manutenção de balança, prestação de serviços de calhas, tubulações, soldas, locação de cortadora de piso, placa vibratória, compactador de solo, alisadora, rompedor, despesas com concerto, manutenção, mecânica, funilaria, pintura, peças e óleo de veículos, alinhamento, balanceamento, borracharia, aquisições de extintores, manutenção em equipamentos de telefonia, reembolso de mão-de-obra sem identificação, conserto de freezer, regulagem de antena parabólica, montagem de encanamentos, locação de caçambas e guincho, limpeza de fossa e caixas de gordura de refeitório, locação mensal de painéis de propaganda, locação de stand de eventos, encadernação de livros fiscais, aquisição de roupas para porteiros e vigias etc.

Como se vê, nada disso se amolda ao conceito de insumo, o sujeito passivo ultrapassou a razoabilidade quanto a esse pedido de créditos, não havendo nada a conceder.

Entretanto, observo que o sujeito passivo, nos itens 2.25 a 2.29, para deixar de observar os conceitos de insumo prescritos na IN SRF nº 247/2002, e alargar o conceito de insumo para albergar todas as despesas operacionais, diz que referida IN teria afrontado o § 12º do art. 195 da Constituição de 1988 (CFRFB/1988), bem como normas infraconstitucionais.

A esfera administrativa não possui competência para tratar de inconstitucionalidades de lei ou ato normativo federal, portanto essa alegação só poderia ser apresentada diretamente ao poder judiciário, vide súmula do CARF nº 2:

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779 - sob a sistemática de recursos repetitivos reconheceu a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004 e trouxe para ordenamento a necessidade de aferir o conceito de insumo a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço dentro do desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte.

(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.

Neste sentido, fato é que os posicionamentos adotados tanto pela auditoria fiscal na análise do crédito, quanto o posicionamento da DRJ na análise da manifestação de inconformidade da Recorrente, divergem do atual conceito de insumos que obrigatoriamente deve ser aplicado por este Colegiado, nos termos do 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Assim, considerando que este Colegiado tem se posicionado sob a prevalência da verdade material como norteadora do processo administrativo fiscal, assim entendido como busca efetiva da realidade dos fatos o que, entendo que no caso, a aplicação do referido princípio se aperfeiçoa com a oportunidade da fiscalização identificar os créditos pleiteados relativos os produtos e serviços, dentro dos critérios de relevância e/ou essencialidade nos termos do entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ e na perspectiva do processo produtivo e das atividades desempenhada pela Recorrente.

Neste sentido, para que não haja prejuízos e correto saneamento do processo, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem:

- i. Notifique a Recorrente para que demonstre, de forma analítica, todas as rubricas de insumo relacionadas no Recurso Voluntário ao seu processo

produtivo, indicando, para cada uma delas, a etapa do processo em que são aplicadas, bem como sua essencialidade ou relevância sobre o conceito de insumo à luz do REsp 1.221.170/PR (Tema 779 – STJ). Em seguida, a fiscalização deverá certificar se a demonstração apresentada corresponde, de fato, ao alegado, à vista da realidade operacional da empresa e dos parâmetros jurídicos mencionados à luz do entendimento firmado no parecer COSIT 05/2018.

- ii. Intime a Recorrente a apresentar o plano de contas contábeis analítico do período de apuração em discussão, de modo a permitir o cotejo entre as contas utilizadas e as rubricas de custos, despesas, encargos e insumos que embasaram os créditos pleiteados.
- iii. intime a Recorrente para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Cumpridas as diligências e retornando os autos a este Conselho, o processo ficará em condições de prosseguimento do julgamento de mérito, já à luz dos novos elementos fático-contábeis e da posição de crédito efetivamente apurada.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima