



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13227.900360/2011-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-009.337 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2020
Recorrente CANAA INDUSTRIA DE LATICINIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. PROFUNDIDADE DO EXAME.

No pedido de ressarcimento, o direito respectivo deve ser analisado em toda sua completude, sendo imprescindível a comprovação do direito creditório alegado pelo contribuinte, devendo o Fisco investigar de forma abrangente a existência ou não do crédito pleiteado.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. LIMITE.

As declarações de compensação apresentadas pelo sujeito passivo somente podem ser homologadas no limite do direito creditório efetivamente comprovado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, conhecer em parte o recurso voluntário apenas para rejeitar as preliminares de nulidade. Divergiu a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, que dava provimento parcial ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior,

Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Semiramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto relatório do constante do Acórdão no. 0126.510- 3ª Turma da DRJ/BEL (fl. 105/114):

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativo relativos ao 4º trimestre de 2005, no valor de R\$ 74.017,14, cumulado com declaração de compensação.

A unidade de origem, após a realização de diligência fiscal destinada a apurar a liquidez e certeza do direito creditório, expediu o relatório fiscal de fls. 42/85, resultando no despacho decisório de fl. 6 (cientificado pessoalmente ao sujeito passivo em 17/06/2011), indeferindo o pedido de ressarcimento. Foram os seguintes os fundamentos para tanto adotados:

“(…)

Do Processo Produtivo

As atividades do contribuinte se resumem a produção e comercialização de leite UHT (integral e desnatado), bebida láctea UHT, leite pasteurizado "tipo C", queijo mussarela, queijo prato e manteiga comum com sal.

Exclusivamente para o produto leite UHT (integral e desnatado), foram considerados nessa auditoria os insumos: leite in natura e sal. Além disso, foram avaliados os documentos fiscais relativos aos materiais relacionados a embalagem TETRA PAK e papelão.

Ainda quanto a insumos, há utilização, no processo produtivo, de energia elétrica.

Crédito utilizado na compensação

O contribuinte reivindica um crédito total, entre as contribuições PIS/PASEP e COFINS, de R\$414.935,43, acumulado ao longo do 4o trimestre de 2005.

A apuração dos valores reivindicados consta na DACON referente ao citado trimestre, e de forma resumida está apresentada nas tabelas 1 e 2.

Observase nas tabelas 1 e 2 que os créditos reivindicados referem-se apenas ao mês de dezembro de 2005. Por conta da decadência ocorrida relativamente aos débitos verificados nos meses de outubro e novembro de 2005, o escopo desta análise ficará circunscrito ao mês de dezembro de 2005.

(…) A partir da vigência da lei 10.925/2004, os produtores de leite fluido ultrapasteurizado passaram a gozar do benefício da alíquota zero para as contribuições PIS/PASEP e COFINS para o referido produto.

Mas para os produtos denominados queijos, o decreto 5.630, de 22 de dezembro de 2005, passou a considera-los como passíveis de redução da alíquota para zero somente a partir de 1º de março de 2006, conforme o inciso II do artigo 3o deste mesmo decreto. Portanto, para os queijos, os créditos reivindicados são inaplicáveis para o período a que se refere esta análise (dezembro de 2005).

Inconsistências verificadas

Ao avaliar os memoriais de cálculo do contribuinte, a partir de dezembro de 2005, com a verificação concomitante da documentação (notas fiscais de entrada e saída) foram percebidas as seguintes não conformidades, cujas referências foram glosadas:

a) notas fiscais relativas a transporte de produtos da Canaã para a própria Canaã, ou seja, de transporte de produtos fabricados entre os estabelecimentos do contribuinte, fato que não está explícito no inciso IX do artigo 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

Além disso, há a solução de consulta da RFB n.º 370 de 19 de abril de 2009, que expressamente veda a utilização do crédito originário do transporte entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte.

b) exclusão do item queijo e do leite pasteurizado do tipo "C" da base de cálculo das contribuições PIS/PASEP e COFINS. Os dois Itens foram excluídos da base de cálculo do débito sem que houvesse amparo legal para tanto. Como decorrência desta auditoria, os valores desses itens foram reinseridos na base de cálculo do débito; c) ausência de nota fiscal de entrada: a nota fiscal de entrada número 060243, valor R\$6.913,00, de 30/12/2005, do fornecedor Descartável Embalagens Ltda, não foi apresentada pelo contribuinte e, em função disso, seu respectivo valor foi glosado; d) notas fiscais de entrada referentes ao leite in natura emitidas da Canaã para a própria Canaã: na amostra avaliada (notas fiscais de entrada de leite in natura nas localidades de Jaru, Caçoai e JiParaná, no mês de dezembro de 2005), foram encontrados os documentos fiscais nD S 071612, 059986 e 086777.

Consoante o artigo 8º da lei 10.925/2004, é possível a utilização do crédito presumido desde que os bens sejam oriundos de pessoa física (detalhado no item 4 deste relatório). Portanto, os valores constantes nas referidas notas fiscais foram glosados.

Levantamento dos débitos

No mês de dezembro de 2005, o contribuinte apurou receitas declaradas em DACON que totalizam R\$9.949.293,54. Desse total, na mesma DACON, houve exclusão de R\$9.466.204,42, referente a receita sujeita à alíquota zero e de R\$1.774,20, que se refere a IPI e ICMS/Substituto Tributário, resultando em uma base de cálculo para PIS/PASEP e COFINS de R\$ 481.314,94, conforme tabelas 1 e 2. No entanto, na exclusão que totaliza os R\$9.466.204,42 estão computados vendas de queijo e leite do tipo "C", o que não é permitido pela legislação, conforme analisado anteriormente, para o período em referência.

Com isso, houve a efetivação de um total de R\$4.515.753,53 de reconhecimento de notas fiscais de saída, que deveriam, à luz do inciso II do artigo 3º do decreto 5.630, de 22 de dezembro de 2005, necessariamente, compor a base de cálculo dos débitos das contribuições PIS/PASEP e COFINS.

O anexo I apresenta as tabelas em que são listadas as notas fiscais de saída que foram reconsideradas no cômputo da base de cálculo dos débitos do PIS/PASEP e COFINS.

Levantamento dos créditos

Em acordo às tabelas 1 e 2, o contribuinte apurou créditos que serviram como base de cálculo de apuração das contribuições em um montante de R\$2.046.412,60, para o mês de dezembro de 2005. Mas, com a análise das notas fiscais de entrada, constatou-se que foram indevidamente computados os itens relacionados abaixo:

notas fiscais relativas a transporte de produtos da Canaã para a própria Canaã, ou seja, de transporte de produtos fabricados entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme apresentado no item 4 deste relatório, é vedada a utilização de créditos dessa natureza. Essas notas fiscais totalizaram R\$274.577,11 e estão relacionadas no anexo II ; nota fiscal n.º 60243, procedente de Descartável Embalagens, de R\$6.913,00, não foi encontrada. Intimado, o contribuinte não a apresentou. Essa nota fiscal está relacionada na tabela do anexo II.

Relativamente a créditos, ainda existem os OUTROS CRÉDITOS, cujas inconsistências apuradas estão relacionadas abaixo, e que, somados, totalizam R\$115.393,53:

notas fiscais de entrada, nD S 071612 e 086777, da Canaã em favor da própria Canaã, e 059986, destinatário indefinido, referentes a aquisições de leite in natura. De acordo

com o detalhado no item 4 deste relatório, somente é possível a utilização do crédito presumido se a aquisição dos bens se der de pessoa física.

Esses documentos fiscais estão relacionados no anexo III e totalizam R\$115.393,53.

Portanto, do valor inicial de R\$ 2.046.412,60, relativos a CRÉDITOS DO MÊS, foram glosados R\$281.490,11, o que resultou R\$1.764.922,49, valor que será considerado como base de cálculo dos créditos a descontar. Já OUTROS CRÉDITOS teve glosa total de R\$115.393,53.

Apuração final das contribuições

As tabelas 6 e 7 demonstram a apuração das contribuições PIS/PASEP e COFINS, comparando os valores na visão do contribuinte com os valores efetivamente apurados.

O item (b) das tabelas 6 e 7 apresentam R\$1.764.922,49 na coluna "VALORES APURADOS" por conta da glosa de R\$281.490,11, comentada no item 7 deste relatório.

Já o item (c) da tabela 6 refere-se a base de cálculo encontrada em (b)

multiplicada pela alíquota de 1,65% da contribuição PIS/PASEP. Na tabela 7, o item (c), refere-se a base de cálculo (b) multiplicada pela alíquota de 7,6% da contribuição COFINS.

O item (d) das tabelas 6 e 7, coluna VALORES APURADOS, tem como elemento principal da base de cálculo o total das entradas do leite in natura, matéria-prima da produção do contribuinte. O montante de leite adquirido no mês em referência totalizou R\$ 4.599.045,77, já descontadas as glosas. Segundo o especificado no artigo 8o da Lei 10.925/2004, pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, podem se beneficiar de crédito presumido baseado nas aquisições de pessoas físicas (já detalhado no item 4 deste relatório). Para o caso, a alíquota aplicável para o PIS/PASEP é de 0,99% e a da COFINS, 4,56%. Com isso, os valores dos créditos da contribuição referente ao leite in natura totalizaram R\$45.530,55 (PIS/PASEP) e R\$209.716,49 (COFINS). Importante observar que a amostragem das notas fiscais de entrada do leite in natura ficou restrita às localidades de Jarú, JiParaná e Caçoi.

O outro componente do item (d) das tabelas 6 e 7 é o referente a embalagens adquiridas de empresa situada na Zona Franca de Manaus. Em acordo ao especificado pela IN RFB 546, no seu artigo 5o, é possível ao contribuinte a utilização desses créditos (já detalhado no item 4 deste relatório). Desta forma, as notas fiscais apresentadas, relacionadas a aquisição de material de embalagem proveniente de fabricante situado na Zona Franca de Manaus, totalizaram um montante de R\$152.009,24, no mês de dezembro de 2005. Assim, os valores apurados com a aplicação das alíquotas de 1% (PIS/PASEP) e 4,6% (COFINS), totalizaram R\$ 1.520,09 (PIS/PASEP) e R\$6.992,43 (COFINS).

Quanto ao item (f) das tabelas 6 e 7, o valor de R\$4.997.068,45 já foi devidamente demonstrado no item 6 desse relatório. Este mesmo valor é a base de cálculo do débito do PIS/PASEP (alíquota 1,65%) e da COFINS (alíquota 7,6%) cujos montantes apurados (R\$82.451,63 PIS/ PASEP e R\$379.777,20 COFINS)

aparecem no item (g) das tabelas 6 e 7.

O item (h) das tabelas 6 e 7 apresenta o resultado final das contribuições, que no caso, aparecem com valores negativos (R\$6.279,77 PIS/ PASEP e R\$28.933,17 COFINS)

porque os débitos superaram os créditos, configurando, assim, impossibilidade de ressarcimento/compensação das contribuições para o período solicitados.

Uma vez apurados os valores das contribuições PIS/PASEP e COFINS para o 4º trimestre de 2005, a DACON correspondente foi refeita no mesmo PGD utilizado à época pelo contribuinte, com as alterações efetivadas somente para o mês de dezembro, foco exclusivo desta auditoria. Quanto aos valores referentes aos meses de outubro e novembro de 2005, estes foram copiados integralmente da DACON original, sem qualquer crítica. O documento gerado (DACON) consta no anexo IV deste relatório.

Conclusão Após a análise dos documentos DACON originais do contribuinte em confronto aos documentos apresentados pelo contribuinte e à luz das Leis 10.925/2004, 11.051/2004, 10.637/2002 10.833/2002, do decreto 5.630/2005, da IN RFB 546 e da Solução de Consulta n.º 370, de 19/04/2009, concluímos pelo indeferimento dos valores pleiteados pelo contribuinte (...).”

O interessado, por sua vez, apresentou tempestivamente, em 15/07/2011 (fl. 8), a manifestação de inconformidade de fls. 8/17, na qual alega:

“(…)

Da Decadência

Em princípio, urge destacar que o Relatório Fiscal se omitiu ao não interpretar a ocorrência da DECADÊNCIA concernente aos supostos débitos verificados nos meses de outubro e novembro de 2005, todavia, se equivocou ao não estender esta interpretação aos supostos débitos verificados nos mês de dezembro/2005..

O artigo 173 do CTN trata do instituto jurídico da DECADÊNCIA como instrumento indispensável para a estabilidade das relações jurídicas e para a paz social.

(…)

Conforme podemos deduzir do indigitado relatório e da vasta documentação juntada, o fato gerador remonta à compensação de crédito de PIS/PASEP declarada pelo contribuinte referente ao período de dezembro/2005, tendo o termo "a quo" da fiscalização a data de 13/janeiro/2011, com a sua conclusão através do respectivo Relatório Fiscal emitido somente em 06/junho/2011, com a ciência do contribuinte em 17/junho/2011, ou seja, deveria o fisco constituir o seu suposto crédito tributário, na melhor das hipóteses, até o dia 01/janeiro/2011, o que não fez (...).

Ante o exposto, forçoso concluir pela ocorrência da DECADÊNCIA do eventual crédito tributário equivocadamente lançado, devendo ser julgada procedente esta manifestação de inconformidade sobre este aspecto.

Da Vigência do Decreto N.º 5.630/05 *Em sua fundamentação legal, o indigitado Relatório Fiscal, entre outras normas, acerta ao citar a incidência do Decreto n.º 5.630, de 22 de dezembro de 2005 (...), todavia ERRA ao dizer que se deu somente a partir de 1º de março de 2006.*

(…)

O Decreto n.º 5.630, de 22 de dezembro de 2005, foi devidamente publicado no DOU do dia 23/12/2005 (...)

(...) claramente se verifica na redação original do Decreto 5.630/05, que o benefício da alíquota zero se deu a partir do dia 22/novembro/2005, e não em 1º de março de 2006 (...).

Não obstante, cumpre esclarecer que em 24/02/2006 foi publicado no DOU a retificação do citado decreto (...)

O fato de ter havido uma retificação no decreto (...), de nada muda o direito do contribuinte gozar do benefício no período compreendido entre o dia 22/novembro/2005 até 23/fevereiro/2006, pois a vigência do Ato Retificador produzirá força vinculante somente a partir da sua publicação, ou seja, a partir de 24/02/2006, norteado pelos princípios que regem o direito tributário em geral.

Ainda que caiba uma discussão mais aprofundada sobre a forma legal desta retificação, não podemos de pronto ignorar os conceitos e princípios legais e constitucionais que regem o direito tributário, sendo considerado uma afronta legal querer que a indigitada retificação retroaja a fatos gerados antes mesmo de sua publicação.

(…)

Desta monta, temos que o crédito compensado no exercício de dezembro/2005 estava sob a égide do texto original do Decreto n.º 5.630/05, que estipulava o termo inicial do

benefício da alíquota zero em 22/novembro/2005, não podendo o ato retificador (...) retroagir para extinguir este direito.

(...) no direito tributário, tal como no direito penal, apenas admite-se a retroatividade benigna ao contribuinte.

(...)

(...) Admitir, porém, que o legislador pode fixar o início de vigência da lei em data anterior à de sua publicação equivale praticamente a suprimir a regra pela qual o tributo não pode ser cobrado em relação a fatos anteriores a sua vigência. O legislador estaria contornando a limitação constitucional, sendo que no caso sob exame a ilegalidade estaria sendo praticada pelo chefe do Poder Executivo, por se tratar de decreto.

(...)”

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa:

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. PROFUNDIDADE DO EXAME.

No pedido de ressarcimento, o direito respectivo deve ser analisado em toda sua completude, sendo imprescindível a comprovação do direito creditório alegado pelo contribuinte, devendo o Fisco investigar de forma abrangente a existência ou não do crédito pleiteado.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. LIMITE.

As declarações de compensação apresentadas pelo sujeito passivo somente podem ser homologadas no limite do direito creditório efetivamente comprovado

Foi apresentado Recurso Voluntário às fls. 126/188, cujos questionamentos serão analisados no voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido

Analisaremos cada um dos pontos constantes do Recurso Voluntário, que são os seguintes:

1. Preliminar de Decadência
2. Da Irretroatividade da Retificação do Decreto no. 5.630, de 2005
3. Do Ato Jurídico Perfeito
4. Cofins. PIS. Não-Cumulatividade – aspectos legais e constitucionais
5. Problemática da Restrição dos Créditos de PIS e Cofins por Lei. Impossibilidade
6. Problemática da Restrição dos Créditos de PIS e Cofins por Atos Infralegais. Instruções Normativas. Impossibilidade
7. O Caso Concreto e os Insumos Glosados. Ilegalidade.
8. Juros e Multas. Juros Selic.
9. Juros sobre a Multa.
10. Multa Aplicada. Impossibilidade e Confisco.

1. Preliminar de Decadência

Alega a Recorrente que a declaração de compensação foi transmitida no quarto trimestre de 2005, transcorrendo mais de cinco anos entre a data da transmissão e a data da notificação do despacho decisório.

Na decisão de piso, entendeu-se que no caso de ressarcimento de suposto direito creditório, inexistente legislação que vede a ampla apuração do crédito invocado pelo contribuinte em face de transcurso de prazo. Argumenta-se que, de outra forma, não se haveria de cogitar, pois, caso prevalecesse a tese do contribuinte (no sentido da impossibilidade de apuração do alegado direito creditório, em face do transcurso de suposto prazo decadencial), qualquer sujeito passivo poderia alegar a existência de créditos da não-cumulatividade da Contribuição relativos a períodos de apuração pretéritos e, dias antes do prazo de cinco anos de que dispõe para o exercício de seu direito, apresentar o respectivo pedido de ressarcimento, sendo a administração tributária, então, obrigada a deferir o pleito sem o exame de sua legitimidade.

Verifica-se, às fls 2, que a Recorrente transmitiu o pedido de ressarcimento no dia 31/10/2006. Verifica-se às fls. 6 que o despacho denegatório da compensação foi exarado no dia 06/06/2011. Às fls. 7, verifica-se que a Recorrente foi cientificada no dia 17/06/2011.

O marco a quo do prazo decadencial, quando da apresentação do pedido de compensação, que, por seu turno, é o veículo introdutório da compensação ora pretendida, conforme prescrito no artigo 74, § 5º, da Lei no. 9.430, de 1996.

No caso em pauta, não transcorreu o prazo de cinco anos entre a apresentação a DCOMP e a ciência do indeferimento do pleito, ou seja não se esgotou o prazo decadencial.

Portanto, não assiste razão à Recorrente na preliminar.

2. Da Irretroatividade da Retificação do Decreto no. 5.630, de 2005

3. Do Ato Jurídico Perfeito

Alega o contribuinte que o Decreto n.º 5.630/2005 foi publicado no DOU de 23/12/2005, contendo em sua redação original que o benefício da alíquota zero para queijos tipo muçarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão aplicar-se-ia a partir de 22/11/2005, e não a partir de 1º de março de 2006, ao passo que o fato de haver uma retificação no Decreto de nada mudaria o seu direito. Alega também que, de acordo com a redação original, do Decreto, a alíquota seria zero e que todos os atos práticos durante a vigência dessa disposição se consolidaram como atos jurídicos perfeito.

Neste ponto, neste CARF também estamos adstritos às prescrições contidas em leis e decretos, não cabendo a análise de eventual inconstitucionalidade. Sendo assim, adoto integralmente o entendimento da decisão de piso, o qual reproduzo:

Tem-se que o Decreto n.º 5.630/2005 (publicado no DOU de 23/12/2005 e cuja vigência foi o motivo determinante do indeferimento de parcela do ressarcimento pretendido pelo sujeito passivo), exibia a seguinte redação original:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de:

(...)

XI leite em pó, integral ou desnatado, destinado ao consumo humano; e XII queijos tipo muçarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão.

(...)

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de:

(...)

II 22 de novembro de 2005, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto.”

Contudo, no DOU de 24/02/2006, foi publicada a seguinte retificação no art. 3º do Decreto em tela:

“(...)

onde se lê: “II 22 de novembro de 2005, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto.”

Leia-se:

“II 1º de março de 2006, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto.”

No plano dos múltiplos argumentos coligidos pelo sujeito passivo para afastar a incidência retroativa da retificação em tela, observa-se que todos estes convergem, de forma necessária, para a rejeição da validade da disposição normativa representada pelo conteúdo retificado do Decreto n.º 5.630/2005.

Ocorre que o afastamento de disposições normativas somente pode ocorrer em face da declaração de sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, tratando-se, portanto, de argumentos não oponíveis à instância julgadora administrativa.

É que a autoridade administrativa encontrase totalmente vinculada aos ditames legais (artigo 116, III, da Lei n.º 8.112/1990). A esta autoridade, não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia dos preceitos normativos considerados, pelo sujeito passivo, mesmo que indiretamente, como inconstitucionais e/ou ilegais.

Com efeito, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal encontrase limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na manifestação de inconformidade em exame. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir o texto normativo e obrigar seu cumprimento.

Neste mesmo sentido, o art. 26A do Decreto n.º 70.235/1972, com a redação que lhe deu a Lei n.º 11.941/2009, prescreve que:

“Art. 26A.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)”

O julgador administrativo, nesta instância, deve estrita observância aos atos expedidos pela Receita Federal, consoante estabelece o art. 7º da Portaria MF n.º 341, de 12 de julho de 2011, que *“Disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ)”*.

Logo, falta às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, como já se afirmou, competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos normativos que servem de baliza à atuação fiscal. Em síntese, como as disposições normativas em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, resta ao agente da Administração Pública aplicá-las.

Desta feita, não há reparos a serem feitos no despacho decisório recorrido quanto ao aspecto em tela, haja vista a incidência de expressa previsão normativa no sentido de que o disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º do Decreto n.º 5.630/2005 somente produziu efeitos a partir de 1º de março de 2006, razão pela qual não poderiam submeter-se à alíquota zero, **no mês de dezembro de 2005**, queijos tipo mussarela e prato produzidos pelo estabelecimento industrial.

Portanto, carece de razão a Recorrente também neste item.

- 4. Cofins. PIS. Não-Cumulatividade – aspectos legais e constitucionais**
- 5. Problemática da Restrição dos Créditos de PIS e Cofins por Lei. Impossibilidade**
- 6. Problemática da Restrição dos Créditos de PIS e Cofins por Atos Infralegais. Instruções Normativas. Impossibilidade**
- 7. O Caso Concreto e os Insumos Glosados. Ilegalidade.**

A Recorrente discorre sobre os aspectos na não cumulatividade das contribuições em pauta e questiona a não homologação dos créditos declarados efetuada (fl. 6) pelo Fisco e mantidas pela decisão recorrida.

Neste ponto, não cabe retomar todas as questões, mas se voltar ao entendimento jurisprudencial do tema. Verifiquemos a evolução da jurisprudência:

O conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade para a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins é tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam

atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade de serem utilizados nas formas anteriores.

Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores

recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

Há algum tempo vem o CARF pendendo para a ideia de que o conceito de insumo, para efeitos os Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio: o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.
- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.
- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação á obtenção da respectiva receita.

Pondo um fim á controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS.

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

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

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)" (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

"Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

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

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência." (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

"Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto

que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). **Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei.** Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. **Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**" (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos

estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei N.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei n.º 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Estabelecido o conceito atual de insumo para efeito das contribuições em pauta, cabe analisar o insumo objeto da decisão recorrida e questionados no Recurso Voluntário:

(i) Crédito sobre despesas de frete entre estabelecimentos da empresa e sobre remoção ou movimentação de mercadorias.

Na decisão de piso observou-se que esse aspecto não foi impugnado na decisão de piso, nos seguintes termos:

Compulsando o processo, verifica-se que a empresa não contestou as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal relativas às notas fiscais de transporte de produtos da Canaã para a própria Canaã; nota fiscal n.º 60243, procedente de Descartável Embalagens, de R\$6.913,00, que não foi encontrada; notas fiscais de entrada, n.ºs 071612 e 086777, da Canaã em favor da própria Canaã, e 059986, destinatário indefinido, referente a aquisições de leite *in natura*, pelo que se considera tal matéria como não impugnada.

Tratase na espécie, pois, de matéria que se tornou definitiva em sede administrativa, por anuência tácita da interessada, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 67 da Lei n.º 9.532, de 1997.

Correta a aferição da Delegacia de Julgamento, da manifestação de inconformidade esse ponto não foi levantado pela Recorrente.

Dentro desse contexto, entendo que esta questão não deve ser conhecida.

8. Juros e Multas. Juros Selic.

Sobre o tema dos juros de mora, cabe inicialmente aplicar a Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Mister lembrar que a obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

9. Juros sobre a Multa.

Em relação ao questionamento da incidência de juros sobre a multa especificamente, cumpre informar que se aplica, de modo vinculado, a esta questão a Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

10. Multa Aplicada. Impossibilidade e Confisco.

Sobre o questionamento da multa, sobre o alegado confisco e ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade, cumpre mencionar que tal multa tem base legal e não acaba a este CARF afastar lei por alegada ofensa aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, nos termos da Súmula no. 2 do CARF:

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

CONCLUSÃO

Diante do exposto, proponho conhecer em parte o recurso voluntário apenas para rejeitar as preliminares de nulidade.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora

