



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.720754/2015-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-007.762 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de março de 2020
Recorrente TECELAGEM ATLANTICA EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013

OMISSÃO. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A omissão em julgar matéria questionada denota incompletude do ato administrativo, o que dá causa à nulidade, à luz do art. 31 do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para declarar a nulidade da decisão de primeira instância e o consequente retorno dos autos da DRJ, para novo julgamento.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Marcio Robson Costa (suplente convocado) e Winderley Morais Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Inicialmente, cumpre destacar que as folhas mencionadas neste Acórdão se referem às folhas digitais do e-processo.

2. Trata o presente processo de autos de infração, lavrados contra a contribuinte acima identificada, que pretendem a cobrança de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativo ao período de apuração de 01/01/2010 a 31/12/2013.

3. Ao analisar o demonstrativo de apuração das contribuições sociais apresentado pela contribuinte, a fiscalização apurou irregularidades no aproveitamento

de créditos relativos à utilização de serviços pela empresa e a ausência de tributação do crédito presumido do ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, tendo concluído que resultaram valores a pagar das contribuições no período auditado.

4. Em seu Relatório Fiscal (fls.127 a 142), a autoridade fiscal descreve os procedimentos adotados no curso da fiscalização e os fatos que deram origem aos lançamentos efetuados de PIS e Cofins. Quanto a esses últimos, relata que:

Créditos Extemporâneos

I. “Em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, a fiscalizada apresentou planilha contendo a memória de cálculo do DACON. Da análise desta planilha, foi possível identificar a utilização de créditos extemporâneos para os anos 2011, 2012 e 2013.

II. A análise desta auditoria ficou restrita aos créditos classificados na categoria “Serviços utilizados como insumos”, sendo que os demais créditos foram acatados.

III. Deste modo, as despesas com a utilização de serviços de propaganda, promoções, telecomunicações, representação comercial, dentre outras, não geram créditos pois esses serviços não são aplicados no processo de fabricação, mas em fases anteriores ou posteriores ao processo produtivo. Além desses serviços não terem sido adquiridos para utilização no processo produtivo, a produção não depende essencialmente desses serviços.

Subvenções

IV. O benefício concedido pelo Estado de Santa Catarina não obriga a vinculação dos valores subencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Deste modo, não ocorreu a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção fossem aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado. Com efeito, o auxílio obtido com o desconto evidencia um não- desembolso financeiro o qual passa a integrar o giro do negócio, podendo ser utilizado pela empresa como bem lhe convier.

V. De todo o exposto acima, resta claro que os benefícios fiscais obtidos através do convênio assinado com o Estado de Santa Catarina devem ser classificados como subvenções de custeio, e assim sendo, devem fazer parte da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

5. Por sua vez, a impugnante, irrisignada com a autuação, alega (fls. 556 a 591), em síntese, que:

Decadência

a. “Contata-se ainda que alguns lançamentos constantes dos Autos de Infração impugnados que já foram alcançados pela DECADÊNCIA, devendo serem afastados esses valores..

b. Logo, por força do art. 150, § 4º do CTN e a melhor interpretação jurisprudencial, as competências anteriores a data de 28/03/2006, cinco anos antes da data através da qual a Impugnante foi autuada, foram alcançadas pela decadência, o que deve ser assim reconhecido.

c. Assim, como a decadência é modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), não há como prevalecer os autos de infração impugnados sendo medida que se impõe o reconhecimento da decadência relativos a fatos geradores anteriores a 18/03/2006.

Regime da Não Cumulatividade – Conceito de Insumo

d. Após discorrer longamente acerca do regime da não cumulatividade, conclui dizendo que “*Sendo assim, como adiante se demonstrará a interpretação trazida pela Autoridade Fazendária no auto de infração que ora se impugna, em desrespeito aos primados da não cumulatividade, restringe sem qualquer respaldo legal a tomada de crédito da Contribuição ao PIS e a Cofins com relação aos custos reais despendidos pela Impugnante.*”

e. *No entanto, a própria Secretaria da Receita Federal mudou este entendimento inicialmente adotado para os créditos de PIS e de Cofins, deixando de relacionar, portanto, o conceito de insumos em razão do desgaste/contato com o produto industrializado para então passar a considerar insumo como todo aquele bem ou serviço aplicado no processo produtivo da empresa. Diga-se que houve uma evolução no conceito de insumos, pois a metodologia de creditamento do PIS e da Cofins é em muito divergente daquela adotada para o IPI.*

f. *o legislador não quis restringir o creditamento do PIS e da Cofins apenas às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem - alcance de insumos na legislação do IPI - utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, conforme decidido pelo CARF, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

g. *Sendo assim, é certo que no caso de empresa industrial, o crédito de PIS/COFINS não se restringe aos insumos empregados diretamente na produção ou àqueles descritos na legislação de regência. Todos os créditos decorrentes de custos ou despesas incorridas na produção e venda do produto, apurados na forma prevista nos artigos 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, são passíveis de ressarcimento.*

h. *E geram direto ao crédito porque, reiterar-se, o conceito de insumo (bens e serviços) utilizado pelas normas legais não é igual à soma de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, a que se refere a legislação do IPI.*

a) *Neste cenário, é certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e Cofins deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e Cofins é mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista ao IPI. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custo previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e a Cofins não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.*

b) *Nota-se, deste modo, que a não cumulatividade do PIS e da Cofins encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento das suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica.*

c) *É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e Cofins não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299, do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito aplicável a legislação do IPI, como pretendido pela Autoridade Fiscal autuante.*

Despachantes e Assessoria

d) *Diz-se isto, pois estes serviços contratados tratam-se dos serviços de despachantes aduaneiros e de assessoria especializada, responsáveis por toda a documentação para a perfectibilização das operações da Impugnante com o mercado externo.*

e) *Dentre estas operações estão as exportações para o mercado exterior do país, exportações estas dos produtos fabricados pela empresa. Além disso, consistem os serviços também na aquisição (importação) de máquinas e peças do exterior, sendo estas utilizadas para compor o ativo da empresa na consecução de seu objeto social.*

f) *Assim, comprovado que referidos custos das aquisições dos serviços em voga dizem respeito à atividade direta da Impugnante, se faz necessário o reconhecimento da Receita Federal do Brasil destes créditos, em respeito ao princípio da não cumulatividade, conforme amplamente demonstrado nesta peça.*

Engenharia Ambiental

i. *Quanto às despesas referentes a serviços contratados de engenharia ambiental, esses são indissociáveis para as operações da Impugnante, uma vez que no seu processo produtivo são gerados resíduos/sobras, tanto líquidos quanto sólidos, tais como líquidos da tinturaria, e borra de tinta e resíduo de algodão; entre outros resíduos gerados.*

j. *A coleta dos resíduos gerados na atividade é imprescindível para a sua produção, posto que sem ela o trabalho não poderia ter continuidade face ao acúmulo dos materiais. Portanto, tal serviço de movimentação de resíduo pode ser considerado como a aquisição de um serviço essencial para o seu desenvolvimento, compondo necessariamente uma das etapas da produção.*

Propaganda e Marketing

k. *Isto porque, ao inserir o elemento "comercialização" assim definido na norma que define o direito creditório da contribuição para o PIS e a Cofins como "produtos destinados à venda", o legislador ordinário integrou as etapas de produção, fabricação e comercialização do produto.*

l. *Além disso, não há que se discutir também a importância dos serviços contratados para criação de novas campanhas publicitárias e de exploração de novos mercados, ainda mais nos tempos atuais onde a concorrência ferrenha convive com todos os ramos empresariais.*

g) *Compondo o produto industrializado, ou indispensável para sua comercialização, sendo considerado indissociável deste, os serviços contratados se demonstram totalmente necessários a consecução do produto fabricado.*

Representações Comerciais

m. *Esta é a função inerente aos representantes comerciais, posto que realizam a tarefa de vender o produto da Impugnante. Sendo que para tal venda, como é necessária a contratação dos serviços destes profissionais, pessoas jurídicas nacionais, a Impugnante entende haver direito de crédito em relação à estas despesas.*

h) *Sendo assim, depreende-se que as despesas geradas com as comissões oriundas da contratação de prestação de serviços de representação comercial, tendo em vista que podem ser considerados como despesas com vendas, geram direito ao crédito das contribuições ao PIS e da Cofins.*

Telecomunicações

n. Salienta-se que para os serviços de telefonia, os gastos que lhe são inerentes inserem-se no faturamento da empresa de forma direta, posto que, considerando que a telefonia nos tempos atuais é uma das ferramentas utilizadas para a venda de produtos, tal serviço torna-se indissociável para a realização da comercialização dos produtos da Impugnante, ou seja, geração de faturamento, além de garantir a comunicação do comprador diretamente com a empresa para fins de atendimento ao cliente.

Subvenções

i) Diante dessa situação, ao que se pode perceber, não houve uma análise mais acurada e detida do Tratamento Tributário Diferenciado conferido pelo Estado de Santa Catarina à Impugnante, pois, na verdade, estão presentes todas as características essenciais e elementares para qualificar o benefício como uma subvenção de investimento e, assim, não haver necessidade de compor a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

j) Note-se ainda, que o benefício foi concedido pelo estado de Santa Catarina às indústrias têxteis, do vestuário, e artefatos de couro, visando essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região. Inclusive há diferenciação e distinções com base na territorialidade que indicam expressamente esse objetivo.

k) Por outro lado, a concessão do benefício está condicionada a determinadas exigências documentais e pragmáticas que indicam a intenção do Estado em assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos na lei, especialmente a indústria catarinense.

l) O Art. 21, do Regulamento do ICMS de SC, que contempla o TTD para as indústrias têxteis, vestuário e de couro, tem o nítido intuito de incrementar o investimento na indústria do Estado, inclusive dispendo sobre modernização, readequação ou expansão do parque fabril, ou na pesquisa e no desenvolvimento de novos produtos.

m) Diferente do que consta do relatório fiscal, não se trata de mera subvenção de custeio ou de operação, mas uma efetiva vontade estatal de fomentar o segmento têxtil em Santa Catarina, o que é nitidamente verificado pela legislação que disciplina o benefício, caracterizando-se, assim, uma subvenção de investimento e, como tal, não pode estar inserida na base de cálculo das contribuições PIS/PASEP e COFINS.

o. Por fim, registra-se que a ausência de exclusão do benefício na apuração do IRPJ e da CSLL por parte da Impugnante, isso implica na existência de um crédito para si em decorrência da apuração equivocada desses tributos, notadamente porque, como é cediço, o tributo decorre de lei e não da vontade ou atos equivocados do contribuinte.

Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

p. Assim sendo, em análise a legislação vigente, cumpre destacar que há previsão legal apenas para a incidência dos juros de mora sobre tributos e contribuições, mas não desse encargo sobre outra espécie que não possua esta mesma natureza jurídica. Ademais, a própria Receita Federal, em seu site, esclarece aos contribuintes que os juros e multas incidirão apenas sobre os tributos e contribuições devidos.

q. Corrobora este entendimento, o disposto no parágrafo único do art. 43 da Lei 9.430/96.

r. Conclui-se, então, que embora a multa de ofício seja parcela integrante do débito tributário, a aplicação de juros sobre esta é impossível em face da ausência de previsão legal que autorize tal incidência, motivo pelo qual requer seu afastamento.

6. Ao finalizar sua impugnação, a contribuinte requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como posteriormente, o cancelamento do lançamento fiscal na sua totalidade, desconsiderando as glosas referentes aos serviços utilizados como insumos, bem como reconhecendo o crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina como subvenção de investimento, e assim passível de exclusão da base de cálculo das contribuições.

7. Em 01/12/2017, a interessada juntou ao processo um aditamento à impugnação original onde alega que:

s. A partir da publicação dos art 9º e art. 10 da Lei Complementar nº 160, de 7/08/2017, em 23/11/2017, tem-se que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições, não previstas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, aplicando-se, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados (§ 5o do mesmo art. 30).

t. Através de Lei Federal foi reconhecida a validade dos benefícios fiscais já concedidos no passado pelos Estados, o que conseqüentemente, abrange o crédito presumido de ICMS utilizado pela Impugnante, acabando, portanto, com a incidência de tributos federais sobre as economias auferidas com os benefícios fiscais do ICMS, pois esses valores não poderão mais integrar a base de cálculo dos tributos federais aqui discutidos - PIS e COFINS.

u. A previsão trazida com a Lei Complementar nº 160/2017 - que alterou a Lei nº 12.973/2014, § 5o - considerou os incentivos fiscais como subvenções de investimento, aplicando-se este entendimento, inclusive, aos processos administrativos judiciais ainda não definitivamente julgados, enquadrando-se no inciso II, alínea "b", do art. 106 do CTN."

Em 22/12/17, a DRJ em Salvador (BA) julgou a impugnação improcedente e o Acórdão n.º 15-43-875:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA.

Tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e não existindo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário só decai com o transcurso do prazo de cinco anos contados a partir da primeiro dia do exercício seguinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS. INSUMOS.

Os gastos com serviços que não são empregados diretamente na produção dos bens não geram direito ao crédito da Cofins no regime não cumulativo, ainda que sejam relevantes e até necessários.

CRÉDITO PRESUMIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

O crédito presumido do ICMS, quando não vinculado a investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e integra a base de cálculo das contribuições.

Aplica-se a definição de subvenção para investimento trazida pela Lei Complementar n.º 160, de 2017, quando a lei estadual instituidora do benefício fiscal atender às condições ali estabelecidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013

COFINS. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento da Cofins, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo ao PIS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repetiu os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e adicionou alegação de que a decisão da DRJ seria nula, pois deixou de dispor sobre a ilegalidade da incidência do juro Selic sobre a multa. Como consequência, pede que os autos retornem para a instância anterior, para novo julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Passo ao exame dos argumentos de defesa, na ordem e sob os títulos em que se encontram no recurso.

“1 – Preliminarmente”**“b) Da Decadência”**

Foi lavrado auto de infração para cobrança de PIS e COFINS relativos aos fatos geradores de 31/01/10 a 31/12/13. E a ciência da autuação ocorreu em 18/09/15

A recorrente alega que já havia decaído o direito de lançar tributos referentes a fatos geradores anteriores a 18/03/10, à luz do § 4º do art. 150 do CTN – prazo de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato de gerador.

A DRJ refutou o § 4º do art. 150 do CTN, porque não encontrou no banco de dados da RFB e tampouco nos autos notícia de pagamentos de PIS ou COFINS relativos a todo o

período autuado. Assim, adotou o inciso I do art. 173 do CTN, cuja contagem se dá a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o que afasta a decadência.

No recurso voluntário, a defendente alega que apurava e pagava mensalmente as contribuições, mas não trouxe provas.

Dada a ausência de pagamentos, adoto o inciso I do art. 173 do CTN e nego provimento ao argumento.

“c) Do Prequestionamento da Matéria Recorrida”

Pede a anulação da decisão de piso e o retorno dos autos para novo julgamento pela DRJ, em razão de não ter sido apreciado o argumento que contestava a incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício.

Assiste razão à recorrente, pois ocorreu de fato tal omissão.

Dispõe o art. 31 do Decreto n.º 70.235/72:

“Art. 31. **A decisão** conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, **devendo referir-se, expressamente**, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como **às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências**. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993) (g.n.)”

A omissão em julgar matéria questionada denota incompletude do ato administrativo (decisão), o que dá causa à nulidade. Neste sentido, o Acórdão n.º 01-03.281 da CSRF, de 20/03/01:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE SEGUNDA INSTÂNCIA - NULIDADE - Anula-se a decisão proferida com flagrante omissão quanto à matéria sobre a qual competiria manifestar-se, devendo outra ser prolatada.”

Portanto, declaro nula a decisão proferida pela DRJ e determino o retorno dos autos para novo julgamento em primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira