



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13971.723240/2014-54  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-001.142 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 02 de fevereiro de 2018  
**Assunto** Conversão do feito em diligência  
**Recorrente** TÊXTIL RENAUXVIEW S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência. Fez sustentação oral o patrono Dr. Marco Alexandre Soares Silva, OAB/SC 17.420, escritório Eberhardt, Carrascoza & Advogados Associados.

Winderley Morais Pereira - Presidente.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

### **Relatório**

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

*"Trata o presente processo de Autos de Infração da COFINS (fls.18) e PIS (fl.03), lavrados em nome do contribuinte em epígrafe pertinente à*

*insuficiência do recolhimento das contribuições, nos períodos de apuração de 09/2009 a 12/2013, conforme abaixo discriminado:*

<b>COFINS</b>	R\$ 19.051.694,86
JUROS DE MORA (calculados até 09/2014)	R\$ 4.864.498,05
MULTA PROPORCIONAL (75%)	R\$ 14.288.771,23
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 38.204.964,14</b>
<b>PIS</b>	R\$ 4.157.063,16
JUROS DE MORA (calculados até 09/2014)	R\$ 1.059.580,02
MULTA PROPORCIONAL (75%)	R\$ 3.117.797,43
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 8.334.440,61</b>

*No Relatório Fiscal- fl.33 e ss, consta que:*

*1. Analisando os DACON apresentados, verificou-se que a contribuinte informou valores expressivos na linha "13. Outras Operações com Direito a Crédito" das fichas 06A e 16A, fichas estas que refletem as aquisições da contribuinte passíveis de aproveitamento de créditos na apuração das contribuições ao PIS e COFINS, respectivamente. Verificou-se ainda que, invariavelmente, não foram apurados valores de contribuições a pagar, e nem houve excedentes de créditos, ou seja, o total de créditos informados em cada mês de apuração foi exatamente igual ao valor das contribuições apuradas;*

*2. Em atendimento da intimação formulada, a contribuinte apresentou a planilha "Item 2.9 - Contas contábeis e valores linha 13.xls", que contém não só a indicação das contas contábeis, mas informações relativas a todos os lançamentos relacionados aos créditos pretendidos pela contribuinte. A análise desta planilha demonstrou que os créditos informados se referem a períodos de apuração antigos, abrangendo o período de outubro de 2004 a dezembro de 2013. Além disso, as contas contábeis foram indicadas apenas pelo seu código, sem apresentar a respectiva descrição da conta contábil. Como se trata de créditos extemporâneos, contabilizados desde outubro de 2004, muitas das contas citadas não estão presentes na contabilidade do período sob auditoria;*

*3. Mesmo para as contas cujos códigos puderam ser identificados na contabilidade, não há certeza sobre a sua identificação, pois o plano de contas da contribuinte pode ter sofrido alterações no decorrer do período;*

*4. O que se percebe é que a contribuinte pretende um alargamento do conceito de insumo, indo muito além do previsto na legislação do PIS e COFINS, adiante comentada. Para pautar seu procedimento, se socorre de acórdão emanado pelo CARF, e afirma que "a esmagadora maioria da doutrina e da jurisprudência, inclusive administrativa" reconhece que o conceito de insumo, para fins da apuração não cumulativa das contribuições, abrange os custos e despesas operacionais necessários para que as receitas operacionais sejam auferida;*

*5. O argumento da contribuinte não pode prosperar. Diversos acórdãos mais recentes emanados pelo CARF abordam o tema, e*

*restringem sobremaneira o entendimento que a contribuinte pretende adotar;*

*6. A justificativa apresentada para os valores informados nos DACON como “outras operações com direito a crédito” foi o alargamento do conceito de insumo;*

*7. Questionada sobre o fato de não ter aproveitado estes créditos no correspondente período de apuração das contribuições, aproveitando-os de forma extemporânea, a contribuinte asseverou que, a partir do momento em que encampou a tese do alargamento do conceito de insumos, fez um levantamento dos últimos cinco anos, retroagindo a 2004, apurando as operações que originalmente não foram consideradas como insumos para apuração destas contribuições (resposta ao quarto quesito do Termo de Intimação Fiscal 02);*

*8. Assim, os insumos incontroversos quanto ao creditamento das contribuições já haviam sido considerados nos próprios períodos de apuração de sua competência, enquanto os ora analisados só foram considerados como “insumos” devido ao alargamento indevido deste conceito;*

*9. É de se esperar, portanto, que as “demais operações com direito a crédito” assim classificadas pela RENAUXVIEW, possuam características que impeçam, à luz da legislação das contribuições, o aproveitamento de créditos para a sua apuração;*

*10. Ao observar a legislação de regência, verifica-se que, de modo geral, os créditos que podem ser descontados na apuração das contribuições são calculados em relação às seguintes operações: Aquisição de bens para revenda; Aquisição de insumos;*

*Aluguéis pagos; Arrendamentos mercantis pagos; Despesas de depreciação de máquinas, equipamentos, edificações e benfeitorias; Devoluções de bens; e Energia elétrica;*

*11. Tal relação, entretanto, é apenas ilustrativa e não exaustiva, sendo importante destacar que mesmo nas operações citadas existem restrições e condições específicas para o aproveitamento de créditos, que devem ser analisadas em cada caso concreto. Uma destas restrições, por exemplo, refere-se ao fato de que as aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não geram direito ao crédito;*

*12. Conforme se verifica na argumentação da contribuinte, durante o procedimento fiscal, o ponto crucial de sua pretensão compreende a definição dos insumos que podem ser considerados como crédito no regime de incidência não cumulativa das contribuições PIS e COFINS, de que trata o art. 3º da Lei 10.833/2003;*

*13. Apesar da redação do dispositivo legal ser suficientemente clara ao vincular a utilização dos insumos com a fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a Instrução Normativa SRF 404/2004 aborda novamente a questão, em relação à apuração da COFINS. Quanto ao PIS, disposição idêntica encontra-se na IN-SRF nº*

247/2002, especificamente em seu artigo 66, com as alterações efetuadas pela IN-SRF nº 358, de 2003;

14. Das planilhas apresentadas pelo contribuinte, identificando as contas contábeis e as agrupando conforme as operações que, em sua visão, geram direito ao creditamento na apuração do PIS e da COFINS, cabem as observações a seguir:

A) *Despesas Financeiras* Em relação a valores pertinentes a despesas bancárias, despesas c/abertura carta de crédito, juros de empréstimos, correção monetária de empréstimos, juros de mora, despesas debêntures, entre outras, cuja própria denominação já é suficientemente clara para identificar a natureza de tais despesas, como tipicamente financeiras, é mister esclarecer que, apenas por um curto período foi permitido o aproveitamento de créditos sobre determinadas despesas financeiras, especificamente enquanto vigeu a redação original do inciso V do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, alterados em 2004 pela Lei 10.865;

Assim, no período sob análise, não há permissão para o creditamento pretendido.

B) *Despesas com Vendas* As Despesas com Vendas consideradas pelo contribuinte, tais como Material de Expediente, Despesas Postais, Propaganda e Publicidade, Royalites, Amostras, Serviço de Manutenção e Reparo, Feiras e Eventos, Gratificações, Brindes Promocionais, Serviços de Terceiros, entre outros, não se enquadram nas operações que geram direito ao crédito de PIS e COFINS;

C) *Matérias-primas, materiais de embalagens e peças de manutenção* A denominação dada a este grupo pela contribuinte, “Matérias-primas, materiais de embalagens, peças de manutenção”, dá a impressão de tratar-se de insumos que podem ter sido efetivamente consumidos no processo produtivo, ou seja, passíveis de creditamento na apuração do PIS e COFINS não cumulativos;

No entanto, devemos recordar que as operações sob análise só foram consideradas pela contribuinte como passíveis de creditamento a partir do momento em que foi adotado o alargamento do conceito de insumo. Assim, tais operações não foram originalmente consideradas como insumos para apuração destas contribuições, sendo previsível que contenham características que, de fato, impeçam o creditamento à luz da legislação das contribuições;

Dentre as contas contábeis classificadas neste grupo a mais expressiva é a denominada “116806 -Materiais Diversos”, com um total de R\$ 4.208.616,56. Com apoio na planilha anexa a este termo (Lançamentos contábeis relacionados a Outras Operações com Direito a Crédito.xlsx) foram identificados os lançamentos contábeis mais representativos desta conta;

O maior lançamento se refere a uma aquisição feita junto a um restaurante, denominado MANA do Brasil Restaurante Ltda, contabilizada em 25/08/2010, no valor de R\$ 54.402,67. Além deste, pelo menos outros dois lançamentos dentre os 12 mais expressivos

*estão vinculados a aquisição de alimentos, como denuncia o nome dos fornecedores, a saber :*

*18/12/2010 - SEARA Alimentos S/A, no valor de R\$ 16.785,40, e 18/12/2009: Atacadão Brusquense de Alimentos Ltda, no valor de R\$ 12.475,00;*

*Tal constatação é suficiente para afastar a pretensão da contribuinte, pois despesas com alimentação não se enquadram no conceito de insumo para fins do regime não cumulativo de apuração das contribuições.*

*Outras contas contábeis agrupadas pela contribuinte como “Matérias-primas, materiais de embalagens, peças de manutenção” denotam, pela própria nomenclatura, não se tratar de insumos hábeis para o creditamento. É o caso da conta “116802 - Material para escritório” (valor total de R\$ 1.842.681,42), cuja denominação torna evidente o seu uso no setor administrativo, fugindo do conceito de insumo hábil a gerar crédito na apuração das contribuições. Há ainda neste grupo as contas “116805 - Vasilhames/Embalagens de processo” e “116604 - Material de Embalagem”, com valores totais de R\$ 565.765,78 e R\$ 394.588,93, respectivamente;*

*A este respeito, a jurisprudência administrativa tem acatado o creditamento apenas das embalagens que são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, as chamadas embalagens de apresentação. Tais embalagens tem como finalidade a apresentação do produto ao consumidor final, em quantidades compatíveis com sua venda no varejo;*

*Já as embalagens para transporte, incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo, não podem gerar direito ao creditamento relativo às suas aquisições;*

*No caso da empresa fiscalizada, sua produção consiste de tecidos, a serem vendidos para outras indústrias têxteis, ou para empresas varejistas, que os vendem ao consumidor final. Tais produtos não comportam embalagens de apresentação, mas apenas para viabilizar o transporte;*

*Por tal motivo, a contribuinte não se creditou originalmente de tais valores, mas apenas após rever e alargar, indevidamente, o conceito de “insumo” para apuração das contribuições no regime não cumulativo.*

*D) Diversos Custos de Produção Neste grupo foram considerados lançamentos que totalizam R\$ 21.345.761,93. A expressiva maioria está vinculado à conta contábil “411510 - Serviços de Terceiros P.J.”, alcançando R\$ 14.590.941,73;*

*Analizando os lançamentos contábeis relacionados pela contribuinte, verifica-se que a maciça maioria deste valor refere-se ao fornecedor RIO VIVO ENGENHARIA AMBIENTAL LTDA, com diversos lançamentos alcançando o valor total de R\$ 9.879.560,40 de 2004 a 2013. Conforme consulta ao sítio eletrônico da empresa (<http://www.riovivo.com.br/>), ela está habilitada a executar projetos, construir, gerenciar e operar Sistemas de Tratamento de Efluentes*

*Industriais e Sanitários, o que indica a natureza dos serviços prestados à contribuinte fiscalizada;*

*Além deste prestador, outros identificados nos lançamentos contábeis permitem identificar a natureza dos serviços prestados, que seriam de assessoria, treinamento ou vinculados a tratamento de resíduos, tais como os seguintes: DJN ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA; FUNDAÇÃO BLUMENAUENSE DE ESTUDOS TÊXTEIS;*

*RECICLE CATARINENSE DE RESÍDUOS LTDA; SENAI SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL; CATARINENSE ENGENHARIA AMBIENTAL S/A; e CAÇAMBA CIDADE LIMPA LTDA;*

*Apesar de relevantes e necessários, tais serviços são auxiliares ou complementares ao processo produtivo, não podendo ser considerados como insumos para fins de creditamento para apuração das contribuições.*

*E) Despesas Operacionais Diversas contas integrantes de tal grupo já evidenciam, pela sua descrição, o motivo da contribuinte não ter se creditado das contribuições nos períodos originais de tais aquisições, tais como Assinatura de Jornais e Revistas, Seguros, Benfeitorias, Associação de Classe, Assinaturas e Publicações, Despesas Postais, entre outras..São operações manifestamente impróprias para a geração de créditos para apuração das contribuições;*

*A conta principal deste grupo, com lançamentos que remontam a R\$ 12.921.077,56 no período, é a denominada “440319 - Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica”.*

*Analisando os lançamentos contábeis correspondentes, verifica-se que englobam despesas com advogados, serviços contábeis e de auditoria, serviços de informática, de segurança privada, dentre outros. Evidentemente não se tratam de serviços utilizados diretamente no processo produtivo das mercadorias sujeitas às contribuições PIS e COFINS;*

*F) Gastos com Pessoal A descrição das contas contábeis e dos fornecedores indicados nos lançamentos contábeis demonstram que os gastos mais representativos se referem à alimentação, plano de saúde, bolsas de estudo, vale-transporte e treinamento, que não permitem o creditamento para apuração das contribuições.*

*G) Imobilizado A mera descrição deste grupo, e das contas contábeis que o compõem, já demonstra tratar-se de instalações e equipamentos do imobilizado, sendo que apenas as respectivas despesas de depreciação podem gerar créditos na apuração das contribuições;*

*Esta breve análise confirmou que, de fato, as operações sob análise contêm características que impedem o creditamento sobre o valor de tais aquisições, justificando o fato da contribuinte não ter aproveitado os respectivos créditos nos períodos originais de apuração das contribuições, mas apenas após rever e expandir, de maneira indevida, o conceito de insumo;*

*E justamente este aproveitamento de créditos a destempo caracteriza outro óbice para a pretensão da contribuinte.*

*15. Conforme a contribuinte afirma textualmente em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal 02, a partir do momento que a empresa resolveu adotar o conceito mais amplo de insumo para fins de apuração das contribuições, promoveu o "levantamento e a consequente tomada dos créditos dos cinco anos anteriores a essa tomada de decisão, a partir do que, esses créditos levantados foram sendo lançados em "outros créditos no DACON";*

*16. De fato, a planilha "Item 2.9 - Contas contábeis e valores linha 13.xls" apresentada em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal demonstra que a contribuinte apurou tais créditos desde outubro de 2004 até dezembro de 2013, e os aproveitou nos períodos de apuração de setembro de 2009 a dezembro de 2013;*

*17. Nem mesmo ao final de 2013 o aproveitamento de créditos pretendidos pela contribuinte foi feito nos meses de apuração corretos. Somente parte do valor informado no DACON de dezembro de 2013, e apenas no caso do PIS, são originários de operações daquele mês;*

*18. Assim, tais créditos relativos a períodos anteriores ao fato gerador da contribuição serão aqui doravante denominados como créditos extemporâneos;*

*19. Tais créditos extemporâneos sujeitam-se à glosa integral, independentemente da eventual procedência do direito da contribuinte caso tivessem sido informados tempestivamente (procedência que, como já visto, não encontra amparo legal).*

*Dispondo sobre o DACON encontrava-se em vigor em 2009 a IN RFB nº 940, de 19/05/2009 que, no caput de seu art. 14, e em específico o seu parágrafo primeiro, aborda a retificação de demonstrativos. Tal normativa foi substituída pela IN RFB nº 1.015, de 05/03/2010 que tratou de idêntica forma o assunto, conforme seu artigo 10;*

*20. Com base em tais artigos, importa concluir que o aproveitamento dos créditos sob análise deveria ter sido feito mediante a retificação dos demonstrativos dos períodos próprios dos créditos. Ademais das prescrições normativas acima indicadas, ressaltese que a posição aqui adotada, quanto ao não acatamento desses créditos extemporâneos, não se fundamenta simplesmente em excessivo rigor formal para obstaculizar o direito em questão, mas sim da inarredável constatação de que o gozo do benefício fiscal em questão cinge-se à existência de controles mínimos por parte do fisco, em observância ao princípio da indisponibilidade do interesse público. Não se tem como apreciar créditos de 2004 no bojo da análise dos períodos de 2009, por exemplo. Os direitos daqueles anos pretéritos haveriam de ser apreciados em conjunto com as informações pertinentes àqueles períodos, até mesmo para se verificar se tais créditos, de fato, não foram utilizados em seus períodos próprios, condição indispensável para a pretensão da contribuinte, de os aproveitar extemporaneamente;*

21 Além disso, o mecanismo da não-cumulatividade insculpido nas leis de regência requer que o débito e o total dos créditos apurados sejam confrontados no mesmo período de apuração. Assim, da mesma forma que não seria cabível um eventual acréscimo de débitos de 2004 ser agora informado como compondo débitos de 2009, também não é pertinente que o débito de 2009 seja confrontado com créditos de 2004, senão com saldos remanescentes deles, para obter a contribuição devida nesses períodos de apuração de 2009;

22. Mesmo a norma do parágrafo 4º do artigo 3º das leis 10.637 e 10.833, de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, não pode ser invocada pela contribuinte, uma vez que não devem caber dívidas quanto ao seu alcance. Tal disposição trata de crédito excedente de um determinado mês, após o desconto com os débitos do mesmo período, ou seja, refere-se a valores devidamente informados nos DACON próprios e não aproveitados, por serem superiores ao débito apurado. Logo tal disposição não significa autorização para que se aproveite direitos de períodos anteriores da forma como pretendeu a contribuinte;

23. Assim, restou comprovado à exaustão que não é permitido o aproveitamento de créditos relativos a operações de períodos anteriores, que deve ser feito exclusivamente pela retificação dos demonstrativos dos competentes períodos de apuração.

Devidamente cientificada em 19/09/2014 - fl.76, a interessada apresentou, em 20/10/2014 - fl.79 e ss, impugnação, alegando em resumo que:

1. De imediato, temos que o entendimento da autoridade fazendária, de exigir a retificação dos DACONs anteriores, para apropriação de créditos extemporâneos, não encontra eco na norma de regência do PIS/COFINS. Afinal, a partir do momento em que se adota tal procedimento não há extemporaneidade, na medida em que os créditos e débitos são confrontados dentro dos respectivos períodos de apuração;

2. Com o devido respeito, causa espécie a posição adotada no caso concreto pela autoridade fazendária, pois na sua visão os trabalhos investigativos teriam validade para desconsiderar informações dos DACONs apenas naquilo que prejudica a empresa. Já nos pontos em que isso beneficia a empresa, vem a alegação de que prevalecem as informações prestadas originariamente;

3. Não se olvide, jamais, da natureza rígida e exaustiva do sistema jurídico tributário, lastreado nos princípios da legalidade e da tipicidade (CF/88, arts. 5º, caput, II; e 150, I; e CTN, arts. 3º e 97), dos quais decorrem a exigência da formalização do crédito tributário via ato administrativo de lançamento, cujo ônus da prova da ocorrência do fato gerador e da identificação do montante tributável por determinada exação é do fisco;

4. Originando-se o crédito tributário da correspondente obrigação tributária e esta da ocorrência, no mundo dos fatos, da prática de algum ato que implique no dever de pagar tributo, conclui-se que, diferentemente das prestações contratuais, que são obrigatórias por

*força da vontade das partes contratantes, na relação tributária a obrigação de prestar não é volitiva, pois se impõe diretamente da lei, independentemente da manifestação de vontade daquele a quem a lei vincula a obrigação. Isso é o que se deduz, dentre outros, dos arts. 150, I, da Constituição Federal de 1988, e dos arts. 3º e 97, do Código Tributário Nacional;*

*5. Ao contrário do que restou assentado no relatório fiscal, no caso o ônus da prova não é apenas do contribuinte, mas compartilhado com o fisco, e a partir do momento em que a empresa aponta a origem dos créditos compensados, a fiscalização deverá realizar os trabalhos investigativos a seu encargo, isto é, auditar as informações correspondentes. É sob este aspecto que se invoca a verdade material;*

*6. No que interessa ao caso dos autos, os créditos utilizados pela empresa são reais, estando materialmente incólume a sua conduta. Não será, pois, o não cumprimento de mera formalidade que terá o condão de infirmar créditos ilegítimos. O que ocorre é que estamos diante de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte, internamente, na sua própria contabilidade, apura os valores devidos e os declara ao fisco;*

*7. Assim, se o DACON está em descompasso com a realidade da escrita da empresa, o que deve prevalecer é a realidade dos fatos, seja em prol do fisco (no caso de lançamento suplementar), seja a favor do contribuinte (para reconhecer crédito não acusado pelo sistema);*

*8. Enfim, sempre com o devido respeito, não há condições de subsistir a premissa adotada na fiscalização, no sentido de que a ausência de retificação prévia dos DACONs justificaria a glosa levada a cabo. Trata-se de medida desnecessária, cabendo à autoridade fazendária adotar as medidas pertinentes à quantificação dos créditos apontados pelo contribuinte;*

*9. Ao tratar dos créditos extemporâneos apontados pela empresa, a fiscalização se apegou a alguns casos específicos, em torno dos quais existe certa controvérsia, sem observar, contudo, que em muitas hipóteses o crédito se sustenta mesmo diante da (incorreta) interpretação restritiva defendida pela fazenda;*

*10. Para todas as hipóteses levantadas pela fiscalização, com efeito, é muito claro o direito de crédito, ante o disposto no art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo ser provida a presente impugnação neste aspecto igualmente. Como informado ao longo do procedimento fiscalizatório, a empresa entende que o seu direito aos créditos das contribuições em destaque é muito mais amplo do que vem reconhecendo a Receita Federal e a incorreção deste ponto demonstra a impropriedade das glosas levadas a efeito;*

*11. Em verdade, o rol de créditos contido nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, art. 3º, é meramente exemplificativo, não se limitando às hipóteses nele previstas textualmente;*

*12. Para que bem se possa desvendar a matéria posta sob exame, não se pode prescindir da análise do conteúdo e alcance do princípio constitucional da não cumulatividade tributária;*

13. De fato, com a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, a aplicabilidade deste princípio às contribuições sociais de que se está a tratar ganhou contornos constitucionais. Assim sendo, em que pese as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorrentes da conversão de medidas provisórias prévias, serem anteriores à mencionada previsão constitucional da não-cumulatividade, resta evidente que toda sua regulamentação deve ser harmonizada e compatibilizada com a sistemática constitucional vigente para esse primado tributário;

14. Nesse sentido, deve-se ter em mente que a tributação não-cumulativa tem por finalidade neutralizar os efeitos da repercussão tributária dentro da cadeia de fabricação e circulação de produtos, impedindo que o repasse do ônus econômico da incidência do tributo ao preço do produto tributado (repercussão tributária) venha a onerar o empresário, que poderá compensar o tributo previamente incidente com o por ele devido;

15. Com isso, sob o ponto de vista econômico, tributa-se apenas o valor adicionado ou agregado ao produto fabricado por cada empresário e, como dito, neutraliza-se o fenômeno da repercussão tributária ao longo da cadeia produtiva. Apenas o consumidor final, que não tem direito ao crédito do tributo, arcará economicamente com o ônus da imposição tributária;

16. Vale dizer, na sistemática da incidência tributária não-cumulativa, a regra é que o tributo incidente na etapa anterior seja sempre aproveitado pelo contribuinte empresário na etapa subsequente, vindo a onerar única e exclusivamente o consumidor final.

Portanto, a vedação ao crédito do tributo incidente na etapa anterior, por qualquer motivo que seja, é exceção à regra, não podendo prevalecer acaso não esteja constitucionalmente autorizada;

17. Para a máxima e efetiva aplicação do princípio da não-cumulatividade, todas as despesas e custos pagos ou incorridos pelos contribuintes, onerados pelo PIS/COFINS, deverão de gerar, necessariamente, créditos para o abatimento do valor devido a título de essas contribuições, sob pena de tornar sua cobrança cumulativa;

18. Especificamente em relação às despesas financeiras, cuja negativa ao crédito reside nos arts. 21 e 37, da Lei n.º 10.865/2004, tais regras apresentam-se eivadas de inconstitucionalidade, pois ofensivas ao primado da não-cumulatividade tributária, de observância obrigatória também para a cobrança das contribuições a COFINS e ao PIS, tal como exigido pelo § 12 do art. 195 da Magna Carta de 1988, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 42/2003;

19. Com efeito, citado preceito constitucional, ao impor a observância do princípio da não-cumulatividade tributária sobre essas exações, facultou a legislação infraconstitucional, única e exclusivamente, definir os setores da economia para os quais haveria a sua incidência, não lhe outorgando competência para disciplinar quais as despesas e custos pagos ou incorridos pelos contribuintes seriam ou não passíveis de gerar crédito dessas exações;

20. Dessa forma, sem prejuízo do amplo direito de crédito defendido no tópico precedente, nos casos em tela, relativos a coleta de resíduos sólidos, tratamento de efluentes, cavaco, embalagens de transporte e peças de reposição, a empresa defende pontualmente o direito de crédito, com amparo nos precedentes supra;

21. Tem-se ainda que a glosa de créditos deu lugar à exigência de PIS/COFINS supostamente devidos, em cuja base de cálculo, é sabido, a fazenda insiste defender a inclusão do ICMS, destinado aos Estados. Segundo o artigo 110 do CTN, os conceitos de direito privado, utilizados pelo legislador constitucional, expressa ou implicitamente, não poderão ser alterados pelo legislador e muito menos pelo aplicador da norma. Trata-se de dispositivo de conteúdo meramente didático, pois, evidentemente, a Constituição prevalece sobre as demais regras do ordenamento em vigor, independentemente de qualquer disposição ordinária em tal sentido;

22. De outro lado, na hipótese de a Constituição não lançar mão de conceito de direito privado, o legislador ordinário poderá alterar institutos, equiparando relações que não encontram correspondência direta na vida civil (artigo 109, CTN). Poderá estatuir, que a doação equivale à compra e venda, para fins de exigência de determinado tributo;

23. Destarte, inequívoco se apresenta que está consagrado na ordem jurídica vigente, como barreira intransponível para a válida e legítima incidência das contribuições sociais previdenciárias (ou de seguridade social) denominadas PIS/COFINS, a percepção de faturamento e/ou receita, sendo esse o núcleo da hipótese de incidência autorizada para a cobrança dessas exações. Ou seja, a base de cálculo das mesmas está constitucionalmente prevista;

24. Nessa direção há de se atentar que somente poderão ser tidos por faturamento/receita os valores que representarem o ingresso de recursos financeiros que se aderem definitivamente ao patrimônio e à propriedade da pessoa que os auferiu, traduzindo-se, pois, em riquezas novas;

25. O ICMS não representa faturamento, mas sim ônus fiscal, razão pela qual não pode ser a ele equiparado. Por tal razão, é indene de dívidas que não pode compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. De fato, o ICMS não constitui receita própria, mas sim receita alheia, no caso, do Estado credor. Trata-se, na realidade, de ingresso de numerário que não integra o patrimônio da empresa, pois apenas transita pelos cofres e pela contabilidade desta para depois serem repassados ao Fisco Estadual - sujeito ativo do referido tributo;

26. Logo, natural é que não se tribute valores que não pertencem à empresa e nem que não se refiram ao seu acréscimo patrimonial, porquanto resultaria numa tributação com efeito confiscatório, nos termos do inciso IV, do art. 150 da CF/88;

27. Outra questão a ser debatida na presente defesa circunda a impossibilidade de os juros Selic incidirem sobre a multa de ofício. O art. 161 do CTN, regra com status de lei complementar, apenas autoriza a incidência de juros sobre o principal não pago;

28. *Em uma simples análise da norma, conclui-se que ela está a se referir ao principal, pois incidente sobre o valor não pago no vencimento, momento em que não existem acréscimos de multa ou juros;*

29. *Somente depois do vencimento se afigura cabível a incidência de tais acréscimos, e se a norma fala em valor devido no vencimento, ela está a se referir ao principal, e não aos seus acessórios. Entendimento diverso ao ora defendido implica em locuplemento ilícito do Estado, ante o abandono de suas funções públicas, para assumir papel de entidade privada, como se instituição bancária fosse, incorrendo em verdadeiro confisco, ao arripio do disposto nos arts. 5º, caput, e 150, IV, da CF/88;*

30. *Tanto é procedente a tese ora levantada, que a própria legislação ordinária, Lei nº 9.430/96, prevê a incidência da taxa SELIC sobre os débitos relativos a tributos e contribuições, ou seja, sem qualquer menção de incidência de juros sobre multa;*

31. *Enfim, não colhe a conhecida prática adotada pela RFB de onerar a multa de ofício com a indevida incidência da taxa SELIC, devendo ser expurgada tal cobrança;*

32. *Em face do exposto, requer seja recebida e regularmente processada a presente impugnação, suspendendo a exigibilidade de todo o crédito tributário impugnado e, ao final, julgada integralmente procedente a defesa e por consequência cancelar os autos de infração combatidos, ou, quando menos, o seu cancelamento parcial, mediante expurgo das parcelas indevidas e cômputo de créditos extemporâneos legítimos, bem como exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.*

*Junto com a impugnação, o contribuinte carrou aos autos Procuração, documentos de identidade, Estatuto Social, além de cópias de diversas Notas Fiscais."*

A decisão recorrida julgou improcedente a impugnação e apresenta a seguinte ementa:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2013*

*EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.*

*Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo da COFINS, pois aludido valor é parte integrante do preço das mercadorias e dos serviços prestados, exceto quando referido imposto for cobrado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de substituto tributário, o que não consta ser o caso da interessada.*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.*

*É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Cofins.*

*NÃO- CUMULATIVIDADE. INSUMOS.*

*Os bens e serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não-cumulatividade.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2013*

*EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.*

*Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo do PIS, pois aludido valor é parte integrante do preço das mercadorias e dos serviços prestados, exceto quando referido imposto for cobrado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de substituto tributário, o que não consta ser o caso da interessada.*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.*

*É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.*

*NÃO- CUMULATIVIDADE. INSUMOS.*

*Os bens e serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não-cumulatividade.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2013 JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.*

*Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido"*

O recurso voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) desnecessidade de retificação de declarações anteriores (DCTF e DACON);

(ii) que o art. 3º, §4º, das Leis 10637/2002 e 10833/2003 dispõe que o crédito (não-cumulativo de PIS/COFINS) não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes;

(iii) não há amparo legal para exigir a retificação de DACONS's e DCTF's anteriores, para apropriação de créditos extemporâneos;

(iv) que ao caso deve se aplicar o princípio de verdade material;

(v) que não é o descumprimento de mera formalidade que possui o condão de infirmar créditos legítimos;

(vi) são incontroversos os créditos pleiteados (insumos), e cita como exemplo:

a) algodão utilizado na fabricação de tecidos;

b) fio 40/1, utilizado na fabricação de tecidos;

c) DEVEKOT RN, produto químico utilizado no beneficiamento do tecido;

d) combustíveis, inclusive gás natural industrial, e lubrificantes, todos utilizados no processo produtivo;

e) aluguéis de máquinas e equipamentos;

f) serviços prestados por terceiros ao longo do ciclo produtivo, tais como tingimento de fios/tecidos, calandragem, estamparia;

g) serviços de transporte de insumos.

(vii) o rol de créditos contido nas Leis 10637/2002 e 10833/2003 é meramente exemplificativo, sendo amplo;

(viii) deve ser respeitado o princípio da não-cumulatividade, devendo todas as despesas e custos incorridos gerar crédito;

(ix) com relação as despesas financeiras, cuja negativa de crédito se deu em função dos arts. 21 a 37 da Lei 10865/2004, que tal regramento legal está eivado de inconstitucionalidade;

(x) cita outras hipóteses de créditos, tais como, a) coleta de resíduos sólidos e tratamento de efluentes; b) cavaco; c) embalagens de transporte e d) peças de reposição, que nestas situações pontuais, a jurisprudência do CARF vem reconhecendo o direito ao crédito de PIS e COFINS;

(xi) que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, por não representar faturamento;

(xii) não podem incidir juros sobre a multa de ofício, sendo que os juros somente podem incidir sobre o principal de acordo com o art. 161 do CTN;

(xiii) que a Lei 9430/1996 prevê a incidência da taxa SELIC sobre os débitos relativos a tributos e contribuições, sem fazer menção de incidência de juros sobre multa, e (xiv) o lançamento é ilíquido e incerto.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Denota-se que parcela significativa do recurso refere-se ao direito de a recorrente se creditar do PIS e da COFINS (não-cumulatividade) sobre valores incorridos na aquisição de bens e serviços caracterizados como insumos.

A recorrente cita como exemplos de insumos:

- a) algodão utilizado na fabricação de tecidos;
- b) fio 40/1, utilizado na fabricação de tecidos;
- c) DEVEKOT RN, produto químico utilizado no beneficiamento do tecido;
- d) combustíveis, inclusive gás natural industrial, e lubrificantes, todos utilizados no processo produtivo;
- e) alugueis de máquinas e equipamentos;
- f) serviços prestados por terceiros ao longo do ciclo produtivo, tais como tingimento de fios/tecidos, calandragem, estamparia;
- g) serviços de transporte de insumos.

Cita outras hipóteses de créditos, tais como, a) coleta de resíduos sólidos e tratamento de efluentes; b) cavaco; c) embalagens de transporte e d) peças de reposição

Aqui, merece ser salientado o entendimento do Conselheiro Winderley Morais Pereira, externado no processo 10940.903774/2011-99 *in verbis*:

*"Está-se as voltas novamente com a discussão sobre o creditamento de insumos para apuração das contribuições sobre o PIS e a COFINS. Matéria que tem sido objeto de julgamento em diversas turmas desta terceira seção. É cediço que a situação atual do julgamento no CARF é de aplicar o conceito de insumos em relação ao processo produtivo do contribuinte, adotando uma posição intermediária entre aquela considerada pela Receita Federal, com base na IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04 e aquela defendida por muitos contribuintes em que todas as despesas e aquisições realizadas estariam incluídas no conceito de insumo.*

*Em razão destes posicionamentos, nos deparamos com situações distintas no processo. A Fiscalização ao auditar a empresa, utilizando as regras constantes das instruções normativas da Receita Federal, não se atem ao exame detalhado da situação das aquisições e despesas*

*incorridas no processo produtivo, utilizando critérios que ao sentir da Fiscalização são suficientes para afastar tais despesas do conceito de insumo, procedendo assim, as glosas aos créditos informados pelo contribuinte.*

*De outro giro, o contribuinte ao se deparar com a posição adotada pelo Fisco e considerando o seu próprio entendimento sobre o conceito de insumo. Apresenta os seus recursos administrativos alegando que as aquisições de bens e serviços informados como insumo em sua totalidade são procedentes, aplicando um conceito amplo em que todas as despesas seriam aptas a serem consideradas para fruição dos créditos das contribuições.*

*Conforme dito alhures, as turmas do CARF vem entendendo que para a definição das despesas com aquisição de bens e serviços que possam ser consideradas insumos para aproveitamento de créditos é necessária uma definição clara de quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase da processo produtivo eles estão vinculados. Assim, em muitas situações, tanto os relatórios e trabalhos de auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, quanto os documentos e argumentos apresentados pelos contribuintes em seus recursos, não são suficientes para a definição de quais despesas estariam incluídas no conceito de insumo a serem consideradas possíveis de gerar créditos no cálculo das contribuições do PIS e da COFINS não cumulativos."*

Pela análise dos documentos e informações constantes dos autos, entendo que não são suficientes para definir com exatidão quais são os insumos (bens e serviços) glosados pela Fiscalização que integram o processo produtivo da recorrente e quais deles fariam jus a recorrente terem como mantidos para fins de creditamento.

Sendo assim, em vista de todo o exposto, em homenagem ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal, bem como para fins de se ter efetiva noção do processo produtivo, serviços e produtos utilizados pela recorrente, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem:

(i) Intime a Recorrente a apresentar, no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável uma vez por igual período, laudo que descreva detalhadamente o seu processo produtivo, apontando a utilização dos insumos, serviços, despesas, custos ora glosados na sua produção, ou na prestação de serviços vinculados ao processo produtivo e ao seu objeto social; O laudo deverá, entre outros:

a) demonstrar a função de cada bem e serviço que pretende o reconhecimento como insumo e o motivo pelo qual ele é indispensável ao processo produtivo;

b) esclarecer o teor de cada uma das atividades exercidas pela recorrente vinculando ao processo produtivo ou ao seu objeto social;

(ii) Cientifique a fiscalização para se manifestar sobre o resultado da diligência, se houver interesse e caso entenda ser necessário, com a elaboração de relatório;

(iii) Cientifique a recorrente sobre o resultado do relatório da fiscalização, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação.

Processo nº 13971.723240/2014-54  
Resolução nº **3201-001.142**

**S3-C2T1**  
Fl. 18

---

Cumpridas as providências indicadas, deve o processo retornar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para julgamento.

É como voto.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator