



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.001562/2010-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.069 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente ORNATO S/A INDUSTRIAL DE PISOS E AZULEJOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

DECISÃO DA DRJ. NULIDADE.

O Acórdão de Impugnação se furtou em proceder ao julgamento, nos termos argumentados pelo Recorrente. Em não conhecendo do mérito, além de se abster do exame diante das razões postas, em cumprimento do princípio do contraditório, obsta o próprio direito subjetivo ao de Recurso Voluntário, o que afronta o próprio rito do Processo Administrativo Fiscal estabelecido no 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 anular a decisão recorrida, nos termos do voto do relator. Ausente momentaneamente o conselheiro Raphael Madeira Abad.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Carlos Delson Santiago.

Relatório

Crédito de Sucedida: NÃO	CNPJ:
Situação Especial:	
Data do Evento:	Percentual:
Forma de Tributação no Período: Lucro Real	
Ano: 2006	
Trimestre: 1º Trimestre	
Empresa Teve Receita de Exportação no Período: SIM	
Empresa Adquiriu Matérias-Prima, Produtos Intermediários e	
Materiais de Embalagem com Suspensão de PIS/PASEP e COFINS: NÃO	
Valor do Crédito	282.767,38
Crédito Passível de Ressarcimento	96.261,50
Valor do Pedido de Ressarcimento	96.261,50

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata o presente processo do Pedido de Ressarcimento n.º 34631.50403.130406.1.1.08-4225 e das DCOMP n.ºs 13727.74616.220206.1.3.08-8209, 19620.78941.140306.1.3.08-1977 e 25595.69663.130406.1.3.08-4007 (fls. 03 a 23), assim como daqueles documentos anexados aos processos apensos ao presente, transmitidos pelo contribuinte acima identificado, vinculados a ressarcimento de PIS não cumulativo relativo aos PA 4º tri/2005 a 4º tri/2006.

Às fls. 219/220 consta despacho decisório proferido pela DRF/Vitória-ES, o qual deferiu parcialmente os pedidos de ressarcimento formulados, homologando em parte as compensações declaradas, conforme planilha anexa à decisão. Às fls. 211 a 219 consta o Parecer SEFIS n.º 20/2011, que fundamentou esta decisão, com as seguintes informações e conclusões:

A Fiscalização baseou-se em livros contábeis e fiscais, planilhas de apuração da contribuição e de créditos a descontar, bem como em registros e relatórios enviados;

O contribuinte atua na produção e comercialização de pisos e azulejos, atuando nos mercados interno e externo;

Considerando o disposto na Lei n.º 10.637/2002 e no art. 21 da IN/RFB n.º 600/2005, depreende-se que o crédito passível de utilização na compensação de outros tributos e contribuições é o apurado após a dedução de débitos da própria contribuição, e, ainda, o crédito deve ser decorrente de operações de mercadorias para o exterior ou de vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

Embora o título desta modalidade de contribuição sugira a implantação da não cumulatividade, este instituto não foi adotado em sua plenitude, pois a Lei n.º 10.637/2002 preferiu a técnica de listar as operações que geram, e as que não geram, direito a crédito;

A Lei n.º 10.865/2004 veio apenas esclarecer qualquer entendimento ambíguo que a Lei n.º 10.637/2002 tenha suscitado;

Constatada a possibilidade de apuração de créditos, nos termos daquelas Leis, cabe trazer à baila o conceito de insumo, primordial para esclarecer quais os custos que geram direito a crédito na sistemática não cumulativa, conforme conceito contido nas IN 247/2002 e 358/2003;

Considerando tal conceito, foram desconsiderados da base dos créditos a descontar as entradas referentes a materiais de limpeza, vestuários, despesas de escritório, de vigilância, serviços auxiliares, dentre outros, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida pela legislação, considerando-se, ainda, o disposto nas Soluções de Divergência n.ºs 14/2007 e 35/2008;

Foram glosados os gastos com passagens aéreas, transporte e hotéis dos funcionários da empresa, nos termos da Solução de Divergência n.º 17/2008;

Foi excluído o item referente ao crédito presumido de estoque de abertura de jan/2006, no montante de R\$ 1.796,04, uma vez que, nos termos do art. 12 da Lei 10.833/2003, o direito ao desconto desse crédito se encerrou em jan/2005;

Nos meses de set/2006 e dez/2006, analisando o arquivo digital de notas fiscais, foi constatado que a empresa informou um montante de crédito maior que o devido, conforme tabela;

Os itens excluídos da base de cálculo dos créditos estão discriminados às fls. 121 a 157, com base nos arquivos fornecidos pela empresa;

Foi elaborado o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Não Cumulativas (fl. 207), onde constam discriminados os ajustes realizados na base de cálculo dos créditos a descontar;

Somente os créditos vinculados às vendas tributadas no mercado externo dariam direito ao ressarcimento e compensação. Os créditos vinculados às vendas tributadas no mercado interno não podem ser ressarcidos ou compensados, apenas utilizados na dedução do débito apurado;

Assim, foi realizado rateio dos créditos apurados, com base na proporção entre as receitas tributadas no mercado externo e sua receita total;

O crédito vinculado às receitas tributadas no mercado interno foi consumido antes do crédito vinculado às receitas tributadas no mercado externo, em função da vedação legal citada;

Os saldos de crédito não passíveis de ressarcimento ou compensação foi sendo acumulado mês a mês. Em função dos ajustes procedidos na base de cálculo dos créditos, reduziu-se seu montante a ser compensado ou ressarcido;

Foi-lhe assegurado o aproveitamento de créditos do 4º tri/2005, pelo fato de somente ter sido feita a apuração não cumulativa do PIS até set/2005, de acordo com o processo n.º 15586.000385/2010-29;

Assim, foi respeitado o princípio da não cumulatividade, em que os créditos remanescentes em determinado mês poderão ser utilizados em períodos subsequentes, conforme § 4º da Lei 10.833/2003

Merece destaque o mês de dez/2006, em que foi apurado um saldo de PIS a pagar no valor de R\$ 31.206,51. Em consequência, foi emitido auto de infração para este período.

Cientificado desta decisão em 10/02/2011 (fl. 221), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade tempestiva em 11/03/2011 (fls. 227 a 235), alegando, em resumo, que:

A autoridade fiscal menciona o art. 21 da IN n.º 600/2005, que teria disciplinado o conceito de insumo, quando é sabido que somente a lei pode dispor sobre tributo;

O entendimento fiscal acerca deste conceito esbarra no conceito legal, pois a lei que rege a matéria não faz restrição ao conceito de insumo, não podendo o órgão público, por meio de instruções, restringir o conceito legal;

Além disso, nota-se que o agente fiscal não compreendeu corretamente os documentos que lhe foram encaminhados, e não procedeu à fiscalização propriamente dita, pois os valores em questão estão devidamente contabilizados, conforme legislação pertinente, bastando uma simples verificação nos livros contábeis da impugnante;

Os créditos apropriados pela impugnante foram devidamente comprovados por meio de documentos e arquivos digitais;

O tributo é exação vinculada, que segue o que determina a Constituição e a lei, não podendo ser criado, modificado ou restringido por instruções normativas ou outros atos de hierarquia inferior. Por isso, não há como o Fisco vedar ou restringir o direito de crédito do contribuinte;

As Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam a “descontar créditos” em relação a bens e serviços, sem restrição, utilizados como insumo, direta ou indiretamente na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda;

Assim, não há fundamento à vedação dos créditos apontados pelo Fisco, referentes a insumos e materiais empregados na produção de bens destinados à venda, pois a legislação mencionada em momento algum utilizou os “parâmetros do IPI”, como erroneamente entendeu a RFB, a não cumulatividade do PIS e da Cofins é mais larga, conforme dispõe a lei própria, permitindo a dedução ou utilização dos créditos sobre bens e serviços utilizados na fabricação de bens ou produtos para venda;

Tais Leis permitem o crédito em diversas situações que não se coadunam com a legislação do IPI. Assim, no presente caso, a análise deve considerar as Leis específicas, citadas;

Isto posto, não existe um sentido técnico para insumos no caso do PIS e da Cofins. Desse modo, se as Leis que instituíram essas contribuições não definiram tal conceito e nem obrigam a utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum deste vocábulo;

O termo “insumo” representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica etc;

Se a restrição aplicada pelo Fisco fosse procedente, como explicar que entre os insumos se incluem os combustíveis e lubrificantes, pois não integram o produto final e nem estão sujeitos às alterações no processo industrial;

A interpretação prevista nas IN as torna eivadas de ilegalidade, pois o conteúdo e alcance dos atos infralegais encontram limites na lei em função da qual sejam expedidos (art. 99 do CTN);

As próprias Leis citadas marcam a existência de diferença entre o que são insumos e o que são matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Aqueles englobam estes, mas a recíproca não é verdadeira;

Se o termo “insumo” na legislação do PIS e da Cofins equivale a matéria-prima, produto intermediário e embalagem na legislação do IPI, então como explicar que a Lei 10.637/02 ora utilize aquele termo, ora esses? No caso do IPI, “insumo” tem um significado técnico (estrito), e no PIS e Cofins, um significado comum;

Ademais, se a tributação deve recair sobre o valor agregado ao preço dos produtos, está assegurado o direito de se tomar créditos em relação aos bens, serviços e encargos que se transformam em custo da produção ou despesas operacionais, vinculados à obtenção de receitas tributáveis pelas contribuições;

Pelo exposto, mostra-se insubsistente a glosa de créditos;

Relativamente aos PA set/2006 e dez/2006, a planilha apresentada à Fiscalização não foi devidamente compreendida, ou continha alguma discrepância, porquanto a impugnante apresenta a comprovação integral do valor de R\$ 68.120,57, relativo a dez/2006, ao frete por conta da empresa, bem assim outros materiais passíveis de crédito;

A impugnante transcreveu o arquivo digital, conforme planilha anexa, bem como a relação de notas fiscais, não havendo discrepância a respeito, não se sustentando a glosa efetuada;

A maioria das notas fiscais relacionadas se referem a frete de responsabilidade da impugnante, não havendo dúvida em relação à legitimidade do crédito, conforme já reconhecido pelo ADI n.º 2/2005 e Solução de Consulta n.º 44/2009;

Em 03 de maio de 2018, através do **Acórdão n.º 12-98.128**, a 16ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, por unanimidade votos, considerou

improcedente a manifestação de inconformidade, para não conhecer das alegações relativas ao mérito do despacho decisório (glosas de crédito), considerando que todas as questões de mérito já foram analisadas no processo administrativo n.º 15586.001555/2010-92, pela 17ª Turma de Julgamento da DRJ/RJO, não cabendo apreciar novamente tais questões, mas apenas aplicar nestes autos o entendimento já exarado pelo Colegiado de 1ª instância para os mesmos fatos e mesmos períodos de apuração.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 23 de maio de 2018, às e-folhas 286.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 19 de junho de 2018, e-folhas 288, de e-folhas 130 à 144.

Foi alegado:

PRELIMINARMENTE:

- Manifesta nulidade da decisão recorrida.

NO MÉRITO:

- O conceito de insumo dentro da legislação das Contribuições referentes ao PIS e da COFINS.

Diante do exposto, requer:

O acolhimento da arguição preliminar, a fim de ser anulado o acórdão recorrido, determinando-se que o processo administrativo seja novamente julgado, com enfrentamento do mérito, pelas razões acima sustentadas.

Na remota hipótese de ser superada a arguição preliminar, requer a reforma da decisão recorrida, com a finalidade de determinar o ressarcimento e considerar a compensação de todos os valores requeridos pela recorrente, pelas razões acima sustentadas, porquanto a pretensão está de conformidade com a legislação pertinente, sendo de todo infundado e insubsistente o acórdão impugnado, fazendo-se a necessária justiça fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 23 de maio de 2018, às e-folhas 286.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 19 de junho de 2018, e-folhas 288.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

PRELIMINARMENTE:

- Manifesta nulidade da decisão recorrida.

NO MÉRITO:

- O conceito de insumo dentro da legislação das Contribuições referentes ao PIS e da COFINS.

Passa-se à análise.

- Manifesta nulidade da decisão recorrida.

É alegado às folhas 01 e 02 do Recurso Voluntário:

A decisão ora impugnada, objeto deste recurso, não reúne condições de subsistência, porquanto ocorre inegável negativa de prestação administrativa, que não encontra amparo na legislação pertinente, diante da recusa de julgamento do recurso interposto pela recorrente, eis que o fundamento adotado na decisão/acórdão impugnada não tem sustentação.

Com efeito, a decisão recorrida julgou *improcedente a impugnação, para não conhecer das alegações relativas ao mérito da autuação, estampada no Auto de Infração impugnado* (glosas de crédito), o que constitui, com a devida vênia, impropriedade manifesta, eis que *julgar improcedente* somente pode ocorrer quanto há apreciação de mérito, eis que a improcedência implica em exame acurado do mérito diante das razões postas, em cumprimento do princípio do contraditório, e o fato de *não se conhecer das alegações relativas ao mérito* implica em contradição que leva à utilidade, porquanto se trata de vício que macula o acórdão impugnado.

Ademais, o *fundamento* da decisão implica, ainda, em manifesta *negativa de prestação, negativa de julgamento*, direito do contribuinte a obter dos Órgãos Públicos decisão fundamentada de seus pleitos, sobretudo quando da impugnação a auto de infração, que constitui processo administrativo autônomo - ainda que a decisão pudesse ser a mesma, frente ao entendimento jurídico a respeito da matéria. O que não pode acontecer é a autoridade administrativa julgadora NEGAR-SE A JULGAR ou *NEGAR JULGAMENTO*, o que constitui situação esdrúxula que não tem sustentação, a merecer repulsa jurídica, que deve ser sanada pela Instância Superior.

Registrar-se, ademais, a respeito do mérito da questão, sobretudo quando se trata de *processo administrativo fiscal*, regulado pelo Decreto n.º 70.235/1972, que exige, além de decisão fundamentada acerca da reclamação/impugnação/recurso do contribuinte, que seja examinado o requerimento apresentado, com base nos elementos constantes do processo administrativo, não se podendo, por óbvio, alegar que a matéria posta *já teria sido decidida em outro processo, cuja matéria não é a mesma*, tratando-se, o presente feito, de processo autônomo, iniciado mediante auto de infração lavrado pela RFB.

Além disso, se trata de um processo administrativo que exige, por dever de ofício, de acordo com a lei, decisão própria acerca da questão posta, não podendo a(s) autoridade(s) julgadora(s) alegar que em *outro processo* houve decisão semelhante, que, ainda que se tratasse da mesma matéria, constitui outro processo autônomo; ou, ainda, se trata de OUTRO processo administrativo, originário de decisão de autoridade fiscal, SENDO QUE EM TODOS ELE DEVE SER PROFERIDA DECISÃO A RESPEITO DA MATÉRIA ARGUIDA PELO CONTRIBUINTE.

Daí decorre a manifesta nulidade da decisão recorrida, situação que merece ser sanada por esse Eg. Conselho, já que a negativa de prestação/negativa de julgamento fere direito líquido e certo da contribuinte/recorrente.

(Grifos próprios do original)

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se pronunciou às folhas 06 a 08 daquele documento:

O despacho decisório contestado no presente processo, relativo a créditos de PIS não cumulativo, fundamentou-se no Parecer SEFIS n.º 20/2011, proferido pela DRF/Vitória-ES em 04/02/2011. Na mesma data foi proferido por aquela unidade o Parecer SEFIS n.º 21/2011, relativo a créditos de Cofins não cumulativa, decorrente do mesmo procedimento fiscal que fundamentou a presente decisão, transcrevendo os mesmos fatos apurados e as mesmas glosas efetuadas para os mesmos períodos de apuração, considerando que as bases de cálculo do PIS e da Cofins não cumulativos são idênticas, apenas fundamentadas em normas distintas.

Em consulta ao sistema e-Processo, constata-se que a análise relativa aos créditos de Cofins foi efetuada nos autos do processo administrativo n.º 15586.001555/2010-92 (PA 12/2005 a 12/2006), nos quais, de forma idêntica ao presente, houve deferimento parcial dos pedidos de ressarcimento formulados, com a conseqüente homologação parcial das compensações declaradas, conforme ementa abaixo:

CRÉDITO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO.

O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

O saldo credor de Cofins, decorrente de operações no mercado interno, e apurado na forma do art. 3º da Lei 10.833/03 poderá ser objeto de ressarcimento ou compensação com outros débitos apurados pela SRF, tendo-se em vista o disposto no art. 6º da Lei 10.833/03.

Não gera direito ao desconto de crédito a aquisição de serviços e bens não enquadrados na definição de insumos delineado pelo art. 3º da Lei 10.833/03, com disciplinamento da IN 404/2004.

Após, foi interposta, naqueles autos, manifestação de inconformidade pelo contribuinte, tendo sido tal recurso considerado improcedente pelo colegiado de 1ª instância, por meio do acórdão n.º 12-57.926, proferido em 18/07/2013 pela DRJ/Rio de Janeiro-RJ, conforme ementas abaixo transcritas:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto. Há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto ou na prestação de serviço e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado ou à prestação de serviços.

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE

Não compete à autoridade administrativa apreciar argüições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

Desta forma, vê-se que as glosas que deram origem ao despacho decisório que ora se analisa são as mesmas que fundamentaram também o despacho decisório proferido nos

autos dos processo administrativo n.º 15586.001555/2010-92, relativo aos mesmos períodos objeto da presente análise.

Em consequência, conclui-se que o acórdão proferido pela DRJ/Rio de Janeiro-RJ em 2013 já apreciou as referidas glosas, para os mesmos períodos de apuração, tendo o contribuinte, naqueles autos, apresentado manifestação de inconformidade nos exatos termos daquela apresentada no presente processo, não cabendo, portanto, analisá-las novamente, sob pena de reapreciar matérias já julgadas, relativas a fatos ocorridos no mesmo período de apuração.

243: Trago o dispositivo do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, e-folhas

Conclusão

Por todo o exposto, voto por considerar improcedente a manifestação de inconformidade, para não conhecer das alegações relativas ao mérito do despacho decisório (glosas de crédito), considerando que todas as questões de mérito já foram analisadas no processo administrativo n.º 15586.001555/2010-92, pela 17ª Turma de Julgamento da DRJ/RJO, não cabendo apreciar novamente tais questões, mas apenas aplicar nestes autos o entendimento já exarado pelo Colegiado de 1ª instância para os mesmos fatos e mesmos períodos de apuração.

O Recorrente reclama de *negativa de prestação, negativa de julgamento*, dado o seu direito de obter dos Órgãos Públicos decisão fundamentada de seus pleitos, arguindo que o presente auto de infração constitui processo administrativo autônomo - ainda que a decisão pudesse ser a mesma, frente ao entendimento jurídico a respeito da matéria.

Temos que:

1. As glosas originárias do Processo Administrativo Fiscal n.º **15586.001562/2010-94** são as mesmas que fundamentaram também o despacho decisório proferido nos autos do Processo Administrativo Fiscal n.º 15586.001555/2010-92 (PA 01/2006 a 12/2006);
2. As glosas originárias do Processo Administrativo Fiscal n.º **15586.001558/2010-26** são as mesmas que fundamentaram também o despacho decisório proferido nos autos dos Processos Administrativos n.ºs 15586.001550/2010-60 (PA 01/2007 a 06/2007) e 15586.001548/2010-91 (PA 07/2007 e 08/2007)
3. Os Processos Administrativos Fiscais n.ºs **15586.001562/2010-94** e **15586.001558/2010-26** são referentes à análise dos pedidos de ressarcimento e DCOMP de PIS e **ensejaram o auto de infração (Processo Administrativo Fiscal n.º 15586.000009/2011-15)**;
4. processos Administrativos **15586.001555/2010-92**, **15586.001550/2010-60** e **15586.001548/2010-91** são relativos a créditos (DCOMPs) de Cofins não cumulativa não tenham e versam sobre os mesmos Períodos de Apuração (PA 01/2006 a 12/2006), (PA 01/2007 a 06/2007) e (PA 07/2007 e 08/2007) e sobre as mesmas glosas dos Processos Administrativos n.º **15586.001562/2010-94** e **15586.001558/2010-26**.

O Acórdão de Impugnação se furtou em proceder ao julgamento, nos termos argumentados pelo Recorrente. Em não conhecendo do mérito, além de se abster do exame

diante das razões postas, em cumprimento do princípio do contraditório, obsta o próprio direito subjetivo ao de Recurso Voluntário, o que afronta o próprio rito do Processo Administrativo Fiscal estabelecido no Decreto n.º 70.235/72.

Desse modo, DOU PROVIMENTO PARCIAL para anular o Acórdão da Delegacia Regional de Julgamento para que se profira novo julgamento, no sentido de se conhecer todas as alegações **do mérito**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.