



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.727173/2022-46
ACÓRDÃO	3201-012.207 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2018 a 28/02/2019

NULIDADE. DECISÃO DA DRJ QUE INOVA NA FUNDAMENTAÇÃO.

É nula a decisão da DRJ que mantém a autuação com base em fundamento que não constou do auto de infração, por operar em cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração.

Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para anular o acórdão de primeira instância para que outra decisão seja proferida abrangendo tanto a exclusão do ICMS da base de cálculo quanto a reclassificação do ajuste de CST (Código de Situação Tributária), contextualizando-as em relação aos termos adotados pela fiscalização no item 3 do Relatório Fiscal (3- Quanto ao Ajuste de CST dos Créditos Relativos à Exclusão do ICMS da Base de Cálculo).

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/09 que julgou procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

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-se de Impugnação apresentada em face dos Autos de Infração (AI) de f. 301-312, por meio dos quais foram glosados os créditos de PIS/Pasep e COFINS constituídos indevidamente sobre operações de aquisição no mercado interno no período de 01/2018 a 02/2019 e sobre importações no período de 01 a 02/2019, sem débito dessas contribuições, exceto para o mês de dezembro de 2018.

Da fiscalização

O crédito tributário lançado referente ao mês 12/2018 perfaz o montante de R\$ 81.485.076,82, conforme valores abaixo discriminados (códigos de receita: 5477 – COFINS):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	5477	40.961.683,42
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2022)		9.802.130,84
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		30.721.262,56
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		81.485.076,82

O Relatório do Procedimento Fiscal (RELFISC) de f. 271-293 detalha o processo de fiscalização, as intimações fiscais, as respostas da empresa e as conclusões sobre as infrações apuradas.

De acordo com esse relatório, o principal objetivo do procedimento fiscal foi investigar a regularidade dos valores registrados pelo contribuinte, sobretudo na sua Escrituração Fiscal Digital de Contribuições (EFD-Contribuições), que levaram à

formação de saldos objetos dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) enumerados a seguir:

PER	Tributo	Período
346936456130111815189604	PIS/PASEP	1º Trimestre 2018
143249313430111815189645	PIS/PASEP	2º Trimestre 2018
037324741330111815191280	COFINS	2º Trimestre 2018
106880298121121811189020	PIS/PASEP	3º Trimestre 2018
240523904121121811193342	COFINS	3º Trimestre 2018

Durante esse procedimento, a fiscalizada informou que "os créditos decorrem de pagamento indevido ou a maior por se tratar de insumos necessários a atividade econômica da Contribuinte e pela exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do Pís e da Cofins".

Para a análise do crédito, foram consideradas válidas as EFD-Contribuições retificadoras enviadas pelo contribuinte antes e após o início do procedimento fiscal, com ajustes de ofício aplicados a determinados períodos para correção dos saldos de créditos. A fiscalização observou discrepâncias entre as planilhas consolidadas e analíticas apresentadas pelo contribuinte, mas baseou suas considerações nas planilhas analíticas.

Ajuste de CST dos créditos relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo

Quanto aos créditos relacionados à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, com base no Recurso Extraordinário n 574.706/PR, o contribuinte utilizou o Código de Situação Tributária (CST) 56 em vez de ter utilizado o CST 50 ao declará-los na EFD-Contribuições. O CST 56 aplica-se a créditos vinculados a receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e de exportação, enquanto o CST 50 refere-se exclusivamente a receitas tributadas no mercado interno. Esse erro levou a um rateio incorreto dos créditos e, por consequência, a um aumento indevido do saldo de créditos passíveis de ressarcimento ou compensação.

Para corrigir essa classificação, a fiscalização realizou ajustes, reclassificando os créditos do CST 56 para o CST 50, conforme detalhado em anexos do relatório fiscal. Essa reclassificação implicou na diminuição dos valores de "créditos nobres" (associados a receitas não tributadas e de exportação, que podem ser ressarcidos ou compensados) e no aumento dos "créditos não-nobres" (vinculados a receitas tributadas no mercado interno). Os ajustes foram feitos considerando os saldos de créditos existentes, com atenção para as alíquotas aplicáveis e a vinculação das receitas, a fim de assegurar a correta aplicação dos créditos conforme a natureza das receitas e evitar saldos negativos.

Os ajustes de CST não resultaram em aumento ou exclusão de créditos, mas na reorganização dos saldos entre "créditos nobres" e "não-nobres", ajustando os

valores que poderiam ser ressarcidos ou compensados pelo contribuinte. Como resultado, houve uma redução nos valores dos PERs (Pedidos de Ressarcimento) efetuados pelo contribuinte, refletindo a correção na classificação dos créditos. No 4º trimestre de 2018, essa reclassificação específica de CST não foi aplicada porque o contribuinte já havia excluído os créditos questionados em EFDs retificadoras.

Glosa de créditos indevidos - não enquadrados no conceito de insumos

A análise e consequente glosa de créditos indevidos de PIS/COFINS, declarados pelo contribuinte, referentes a itens que não se enquadravam no conceito de insumos conforme a legislação tributária vigente, dividem-se em cinco categorias principais:

- a) Incentivos comerciais - Taxa subsidiada (RATE);
- b) Garantia - Exceto Labor, Road Service e Road Assistance;
- c) Incentivos comerciais - Floor Plan e Vendeu Ganhou pt2;
- d) Incentivos comerciais - Capplan, Target Campaign, Vendeu Ganhou e Hold Back;
- e) Garantia Roadservice.

Estas categorias foram incluídas na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS com base na assertiva de que configurariam insumos pela sua relevância e essencialidade nas atividades comerciais e de venda do contribuinte. Contudo, após análise das explicações fornecidas pelo contribuinte e da legislação aplicável, concluiu-se que tais operações não atendem aos critérios estabelecidos pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, nem ao entendimento consolidado nº Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), especialmente no Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ainda:

Após estas glosas de créditos indevidos, os PERs efetuados pelo contribuinte sofreram redução de valores — conforme informado no sistema SCC (Sistema de Controle de Créditos e Compensações) —, pois os saldos de "créditos nobres", dos períodos a que se referem os PERs, sofreram redução até o momento de sua solicitação. Outrossim, os saldos finais de créditos declarados pelo contribuinte, em cada mês ajustado, também sofreram redução, devendo a EFD-Contribuições ser retificada pelo contribuinte.

- Total valor glosado PIS/PASEP: R\$ 49.892.601,79 - Total valor glosado COFINS: R\$ 229.808.347,68 Débito de COFINS a pagar e multa de ofício relativos ao mês 12/2018 No mês de dezembro de 2018, o contribuinte declarou no "Registro 1500" de sua EFDContribuições que utilizou/descontou R\$ 235.907.739,96 em créditos para abater débitos de COFINS desse período, realizou PERs de créditos do 3º trimestre de 2018 totalizando R\$ 105.789.705,62, e relatou um saldo remanescente de crédito de R\$ 75.833.547,52 para uso futuro.

Contudo, após os ajustes de ofício, o contribuinte só possuía o valor de R\$ 194.946.056,54 como saldo de créditos disponíveis para ser utilizado neste mês. Dessa forma, como o contribuinte utilizou, efetivamente, o valor de R\$ 235.907.739,96 para abater dos débitos a pagar relativos a este período de apuração, restou uma diferença no valor de R\$ 40.961.683,42 que foi descontada, indevidamente, dos valores/débitos a pagar apurados em 12/2018.

Por isso, foi realizado um lançamento de ofício de COFINS no valor de R\$ 40.961.683,42, acrescido de juros e multa de 75% conforme previsto na Lei nº 9.430/96.

Redução dos valores de PIS/PASEP e COFINS solicitados em PERs Os Anexos I (PIS) e II (COFINS) do Relatório Fiscal (f. 294 e 295) discriminam os valores solicitados e as respectivas fundamentações dos créditos, bem como as reduções efetuadas após ajustes. Tais ajustes refletem as divergências entre os montantes pleiteados e os saldos disponíveis dos créditos para o respectivo período, ajustados por qualquer desconto ou utilização anterior desses créditos.

Os resultados desses ajustes evidenciam as seguintes reduções e deferimentos:

*PER Tributo Período Pedido Redução Deferido 346936456130111815189604
PIS/PASEP 1' Trimestre 2018 5.701.792,94 3.088.614,33 2.613.178,61
143249313430111815189645 PIS/PASEP 2' Trimestre 2018 23.770.217,18
4.665.323,46 19.104.893,71 037324741330111815191280 COFINS 2' Trimestre
2018 105.556.817,25 26.519.383,37 79.037.433,87 106880298121121811189020
PIS/PASEP 3' Trimestre 2018 23.087.799,94 22.710.714,05 377.085,89
240523904121121811193342 COFINS 3' Trimestre 2018 105.789.705,62
105.789.705,62 0,00 Glosa de Créditos descontados indevidamente em períodos
posteriores a 12/2018 Ao término do mês de dezembro de 2018, após ajustes de
ofício, não restaram saldos de créditos de PIS/PASEP e COFINS a serem utilizados
em futuros períodos de apuração, conforme indicado na coluna "T" dos Anexos I e
II do Relatório Fiscal. O contribuinte havia declarado saldos de créditos para uso
futuro nos valores de R\$ 23.455.291,21 para PIS/PASEP e R\$ 75.833.547,52 para
COFINS ao final de dezembro de 2018. Contudo, esses valores declarados não
puderam ser utilizados em meses subsequentes, uma vez que os ajustes
resultaram em saldos nulos de créditos para esse período.*

Observou-se que os saldos negativos indicados na coluna "T" dos Anexos I e II referem-se aos valores ajustados nos PERs, enquanto outros créditos não relacionados aos PERs também zeraram. Uma discrepância foi notada entre os saldos totais de créditos e os montantes declarados pelo contribuinte nas suas EFDs retificadoras posteriores, atribuída à utilização de diferentes conjuntos de dados (EFDs anteriores e posteriores) para períodos antes e depois do início do procedimento fiscal.

Devido a essas circunstâncias, os valores declarados pelo contribuinte para abatimento dos débitos nos meses iniciais de 2019 foram glosados, pois já não existiam mais após os ajustes. A glosa ocorreu sem gerar débitos adicionais a

pagar, visto que ainda havia saldos de créditos suficientes para cobrir essas utilizações. A glosa, por ser um lançamento reflexo do período de dezembro de 2018, não exigiu notificação adicional ao contribuinte nem ampliação do procedimento fiscal para os meses de janeiro e fevereiro de 2019, tendo sido realizada para permitir a inclusão dos ajustes pelo sistema de auto de infração.

Da impugnação O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração em 12/12/2022 e apresentou de forma tempestiva sua Impugnação em 10/01/2023, alegando, em suma, o que se relata a seguir.

Antes de expor suas razões de direito, a Impugnante descreve o contexto histórico e econômico do setor automotivo brasileiro, bem como a relevância da General Motors (GM) no desenvolvimento industrial do país. Destaca a relevância das relações comerciais entre montadoras e concessionárias, regulamentadas pela Lei Ferrari (Lei nº 6.729/79) com o objetivo de garantir condições comerciais equitativas. Por isso, baseando-se nos artigos 3, incisos II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, e na interpretação do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 1.221.170/PR (“Caso Anhambi”) que invalidou definição restritiva de insumo adotada pela Receita Federal, argumenta-se que o conceito de insumo é casuístico e deve ser considerado à luz da essencialidade ou relevância do dispêndio para a atividade econômica da empresa. No caso em questão, a Requerente, uma montadora de automóveis, incorre em gastos com incentivos comerciais e garantias, considerados essenciais para suas operações, devido às peculiaridades regulatórias do setor automobilístico.

Incentivos Comerciais Pagos à Rede de Concessionárias Chevrolet

Argumenta-se que os incentivos comerciais são essenciais para a atividade da GM, são gastos com o único objetivo de aumentar sua receita decorrente da venda de veículo. A prática é reconhecida pela RFB (SC COSIT 212/15) como despesa operacional dedutível para efeitos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o que reforça sua relevância e essencialidade para a atividade econômica da empresa.

Defende a classificação dos incentivos comerciais pagos pela GMB às suas concessionárias como insumos para fins de créditos de PIS e COFINS, fundamentando-se no precedente do STJ (Caso Anhambi) e na legislação específica do setor automotivo, a Lei Ferrari. Esta legislação obriga a GMB a operar através de concessionárias, e regula a relação comercial por meio de uma Carta Convenção que estabelece, inclusive, a obrigatoriedade dos incentivos comerciais, configurando-se não apenas como uma despesa necessária, mas como uma obrigação legal. Os argumentos apontam que esses incentivos são essenciais e relevantes para a realização do objetivo corporativo da GMB, que é a venda de veículos, e por isso, devem ser reconhecidos como insumos.

E essa particularidade do mercado automotivo foi ignorada pela Fiscalização, que se limitou a afirmar que não são insumos os gastos posteriores à finalização do

processo de produção, fato este que nunca foi considerado impeditivo pelo STJ e pelo próprio CARF.

Gastos com garantias de partes e peças

Argumenta-se que os custos com garantias são imprescindíveis e diretamente relacionados à satisfação do cliente e à manutenção da qualidade dos serviços oferecidos pela GM.

São despesas essenciais, conforme o CDC e a Lei Ferrari, implicando diretamente na atividade econômica principal da empresa: venda de veículos.

Ou seja, conforme os termos e condições estabelecidos na Carta Convenção pactuada entre GMB e sua rede de Concessionárias Chevrolet, a Requerente precisa remunerar as concessionárias pelos serviços de assistência técnica prestados em benefício dos consumidores protegidos por garantia legal ou contratual. Essa remuneração inclui não apenas o custo de mão de obra, mas também o custo e a respectiva margem de lucro das peças e acessórios consumidos em cada caso. Portanto, se a Requerente não suportar o custo correspondente às peças e acessórios consumidos nos procedimentos de garantia, na prática as Concessionárias Chevrolet deixariam de prestar o serviço de assistência técnica.

Defende que o direito da GMB de apurar créditos de PIS e COFINS para procedimentos de garantia é validado uma vez que os pagamentos feitos aos revendedores são considerados como receita de serviços pelas concessionárias, sujeitos à tributação dessas contribuições. Além disso, a forma como a GMB calcula os pagamentos aos revendedores, baseando-se em uma margem de lucro sobre o custo de peças e acessórios, não impede a apuração desses créditos, visto que esses pagamentos são parte integrante do preço do serviço prestado pelas concessionárias.

Enfim, com base nesses argumentos, conclui-se que a caracterização de determinado dispêndio como insumo deve ser aferida à luz dos critérios de essencialidade ou relevância (conforme definido pelo STJ), os quais estão presentes no caso dos incentivos comerciais e garantias – considerando-se as peculiaridades do setor automobilístico brasileiro. Por isso, as glosas pretendidas pela Fiscalização devem ser afastadas, com o consequente cancelamento dos Autos de Infração em relação a esse tema.

Reconhecimento de créditos referentes à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS

A Impugnante defende que os créditos pela exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS não se sujeitam à proporcionalização do regime não cumulativo. Esses valores são devidos por direito, independentemente do CST utilizado, e não são passíveis de glosa.

Alega que segundo as Leis nº 10.837/03 e nº 10.833/03, os créditos devem ser apurados com base nos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas ao regime não cumulativo das contribuições sociais, podendo ser calculados por "apropriação direta" ou "rateio proporcional". Este último se baseia na proporção entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total. A Fiscalização busca reclassificar o Código de Situação Tributária(CST) usado para lançar os créditos decorrentes da exclusão do ICMS, objetivando reduzir os créditos da requerente, o que ela contesta, argumentando que os valores questionados não são fruto da sistemática não cumulativa (cujas hipóteses de tomada de crédito estão previstas no artigo 3º das respectivas leis), mas da inclusão indevida do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

A Impugnante defende que a reclassificação proposta pela Fiscalização seja revertida, já que o valor do crédito em si não foi questionado.

Demais temas tratados no Relatório Fiscal:

retificação de obrigações acessórias e lançamento de multa de ofício A Impugnante diz que não pretende retificar suas obrigações acessórias de imediato, acreditando na legitimidade de seus procedimentos e amparada pela suspensão da exigibilidade dos créditos tributários após apresentação de defesa, conforme o artigo 151, inciso III do CTN. Além disso, destaca um possível erro no Relatório Fiscal, onde se menciona erroneamente uma multa de 112,5%, sendo que a aplicada foi a multa regular de 75%.

Pedido de diligência

Solicita-se que, caso o lançamento não seja cancelado, o julgamento da presente Impugnação seja convertido em diligência, conforme artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, se esta DRJ entender necessário. Isso permitiria a apresentação de informações adicionais e documentos complementares para esclarecer os créditos contestados. Adicionalmente, propõe dois quesitos preliminares: primeiro, que os Agentes Fiscais confirmem a aplicabilidade de incentivos comerciais e garantias por imposição legal, essenciais para suas atividades; segundo, que confirmem que os valores excluídos do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS não estão sujeitos a questionamentos ou ao rateio da não cumulatividade.

Do pedido

Ao final, solicita-se que a Impugnação seja aceita, os argumentos sejam reconhecidos, e que ocorra o cancelamento da infração, bem como a liberação e deferimento total de todos os PERs listados no Relatório de Procedimento Fiscal. Ademais, requer-se o reconhecimento de que a Requerente não necessita retificar suas obrigações acessórias.”

A decisão recorrida manteve o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 109-021.730 apresenta o seguinte resultado:

PROCESSO 15746.727173/2022-46

ACÓRDÃO 109-021.730 – 5ª TURMA/DRJ09

SESSÃO DE 28 de maio de 2024

INTERESSADO GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA

CNPJ/CPF 59.275.792/0001-50

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2018 a 28/02/2019

EXCLUSÃO DO ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS DA BASE DE CÁLCULO DE INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema nº 69 da Repercussão Geral, “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”.

Assim, em relação às vendas realizadas sob isenção, alíquota zero e outras situações não sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, não é aplicável a exclusão do ICMS recolhido nessas operações na apuração da base de cálculo dessas contribuições.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS.

ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da COFINS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil -RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se ao 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.

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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2018 a 28/02/2019 EXCLUSÃO DO ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS DA BASE DE CÁLCULO DE INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema nº 69 da Repercussão Geral, “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”.

Assim, em relação às vendas realizadas sob isenção, alíquota zero e outras situações não sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, não é aplicável a exclusão do ICMS recolhido nessas operações na apuração da base de cálculo dessas contribuições.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS.

ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade do PIS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil -RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se ao 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.

2 DOCUMENTO VALIDADO ACÓRDÃO 109-021.730 – 5ª TURMA/DRJ09 PROCESSO 15746.727173/2022-46 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Foi interposto Recurso Voluntário por meio do qual foram reproduzidos os argumentos apresentados na impugnação. Alega também a Recorrente a nulidade do Acórdão proferido pela DRJ ao argumento de que as autuações fiscais foram motivadas pelo suposto enquadramento equivocado do CST pela Recorrente e o Acórdão sugere que o equívoco da Recorrente teria sido excluir o ICMS supostamente referente às receitas de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não sujeitas à incidência de PIS e COFINS, ponto este que sequer foi abordado pela Recorrente em sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

1. Dos fatos

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/09 que julgou procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

2. Preliminar

Alega a Recorrente a nulidade do Acórdão recorrido. Sustenta que as autuações fiscais foram motivadas pelo suposto enquadramento equivocado do CST pela Recorrente e o Acórdão sugere que o equívoco da Recorrente teria sido excluir o ICMS supostamente referente às receitas de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não sujeitas à incidência de PIS e COFINS, ponto este que sequer foi abordado pela Recorrente em sua Impugnação.

Da análise do Acórdão recorrido, constata-se que de fato a autoridade julgadora inova ao concluir que a Recorrente teria indevidamente excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS os montantes de ICMS referentes às receitas de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou que não são sujeitas à incidência das contribuições.

Portanto, razão assiste a Recorrente, pois o entendimento adotado pelo Acórdão recorrido foi contraditório quando comparado ao entendimento original da Fiscalização no sentido de que *“os créditos de PIS//COFINS decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo são, obviamente, oriundos de receita TRIBUTADA no mercado interno”*. Ou seja, o Acórdão recorrido promoveu uma indevida alteração do critério jurídico dos lançamentos originais, na medida em que justificou a procedência das autuações fiscais a partir da análise de aspectos que não possuem qualquer relação com os fundamentos originalmente adotados pela Fiscalização quando da lavratura das autuações fiscais.

Houve assim, por meio do Acórdão recorrido, alteração do critério jurídico adotado originalmente pelas autoridades fiscais quando lavradas as autuações fiscais, o que contraria o disposto no artigo 146 do CTN, que limita os efeitos da revisão dos critérios jurídicos do lançamento apenas para fatos posteriores à dita alteração:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A regra de nulidade no processo administrativo está disposta no artigo 59, do Decreto-lei nº 70.235, de 6 de março de 1972, que assim dispõe:

Art. 59. São nulos.

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Acórdão recorrido somente poderia ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando ele consubstanciar preterição do direito de defesa.

No caso em tela, o Acórdão recorrido deveria ter se limitado a discutir sobre o uso incorreto do CST 56, ao invés do CST 50.

Diante do uso de novo critério jurídico, sobretudo a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos montantes de ICMS referentes às receitas de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou que não são sujeitas à incidência das contribuições, é possível dizer que houve preterição do direito de defesa, uma vez que não houve como o Recorrente se defender de tal argumento em sede de impugnação.

Com base no exposto, acolho a preliminar de nulidade para que o Acórdão recorrido seja anulado em relação a esta matéria e a impugnação venha a ser novamente julgada pela DRJ.

Nesse sentido já este conselho já se pronunciou, a saber:

Número do Processo 16561.720069/2016-11

Contribuinte MOVER PARTICIPACOES S.A.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO RECURSO DE OFÍCIO

Data da Sessão 14/08/2018

Relator(a) LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN

Nº Acórdão 1401-002.822 Tributo / Matéria Decisão Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para declarar a nulidade da decisão recorrida, por alteração do critério jurídico da respectiva decisão. Restou prejudicada a análise do Recurso de Ofício. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Cláudio de Andrade Camerano e Luiz Augusto Souza Gonçalves.

(assinado digitalmente) Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente) Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Lívia de Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

NULIDADE. DECISÃO DA DRJ QUE INOVA NA FUNDAMENTAÇÃO.

É nula a decisão da DRJ que mantém a autuação com base em fundamento que não constou do auto de infração, por operar em cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração.

Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

3. Conclusão

Diante todo o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para anular o acórdão de primeira instância para que outra decisão seja proferida abrangendo tanto a exclusão do ICMS da base de cálculo quanto a reclassificação do ajuste de CST (Código de

Situação Tributária), contextualizando-as em relação aos termos adotados pela fiscalização no item 3 do Relatório Fiscal (3- Quanto ao Ajuste de CST dos Créditos Relativos à Exclusão do ICMS da Base de Cálculo).

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale