



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720720/2011-64
ACÓRDÃO	3001-003.242 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/08/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/05/2007

CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS. CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA PELO STJ NO RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme fora decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

CRÉDITO. TRATAMENTO DE ÁGUA E DE EFLUENTES.

Dispêndios com tratamento de água e de efluentes são considerados insumos na atividade produtiva, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE FRETES E SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM.

É cabível o desconto de créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a parcela do lançamento que se refere às glosas

de despesas com Manutenção de Estação de Tratamento de Despejo Industriais e despesas de armazenagem de mercadorias na venda, suportadas pelo vendedor. Vencido o Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, que dava provimento em maior extensão para reverter também as glosas de embalagens para transporte.

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel (substituto integral), Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Bernardo Costa Prates Santos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fabio Kirzner Ejchel.

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever a lide, transcreve-se abaixo o Relatório do Acórdão nº 06-62.651, da 5ª Turma da DRJ/CTA:

O presente processo tem por objeto impugnação aos seguintes Autos de Infração, lavrados para constituição de crédito tributário correspondente a contribuições para o PIS/Pasep e a contribuições para financiamento da Seguridade Social – COFINS, devidas pela pessoa jurídica, em face do contribuinte em epígrafe.

(...)

Nos respectivos Autos de Infração encontram-se a DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS), o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO e o DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA.

O procedimento fiscal, as apurações e os lançamentos efetuados estão explicitados no Termo de Verificação Fiscal e nos demais documentos carreados aos autos pela fiscalização, resumidos a seguir.

O contribuinte foi intimado a apresentar diversos documentos e informações.

Da análise da documentação e informações prestadas pelo contribuinte, verificou-se da análise do DACON referente ao mês de agosto de 2006, que o contribuinte informou no item de saldo de crédito de meses anteriores os valores de R\$ 816.915,00 a título de COFINS não-cumulativo e R\$ 177.357,00, a título de PIS não-cumulativo. Os valores foram debitados nas contas 116.2013 - Pis a Recuperar e 116.2014 - Cofins a Recuperar no mês de agosto de 2006.

Conforme Termo de Intimação Fiscal, datado de 13/10/2010, foram solicitados todos os documentos probatórios, inclusive os que compunham os créditos utilizados como dedução dos valores devidos, porém o contribuinte não apresentou os referidos documentos. O sujeito passivo apresentou uma planilha com valores de crédito oriundos dos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, porém sem a entrega de nenhuma documentação probatória desses saldos.

Devido à falta de comprovação, acima mencionada, refizemos os valores devidos, desconsiderando os saldos de créditos de meses anteriores, informados no mês de agosto/2006. Foram apurados os valores devidos a título de COFINS e PIS não recolhidos, respectivamente de R\$ 165.218,67 e R\$ 30.540,87.

Em setembro de 2006, verificou-se através do DACON que o contribuinte deduziu indevidamente os valores respectivos de R\$ 405.787,32, a título de “outras deduções COFINS” e R\$ 81.988,29, a título de “outras deduções PIS” lançados nas fichas 25 B -Resumo COFINS - Regime não Cumulativo e 15 B - Resumo PIS - Regime não cumulativo respectivamente, oriundos dos saldos dos créditos de meses anteriores, referentes aos AC de 2004, 2005 e 2006, já expostos na descrição do mês de agosto de 2006 e que não foram aceitos por esta fiscalização, tendo em vista que tais créditos não foram comprovados com documentos hábeis e idôneos.

Devido à falta de comprovação, acima mencionada, foram glosados os valores de R\$ 405.787,32 e R\$ 81.988,29 referentes a “outras deduções” COFINS e PIS, respectivamente.

Na verificação entre os valores apurados, através das planilhas fornecidas pelo contribuinte e os declarados em DCTF, a fiscalização constatou divergências da COFINS no mês de novembro/2006 no valor de R\$ 597,97 e do PIS/PASEP nos meses de dezembro/2006 (R\$ 30.119,22) e maio/2007 (R\$ 211,21).

DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte tomou ciência pessoalmente dos Autos de Infração em 26/08/2011 (fls. 76 e 81) e, inconformado com a autuação, apresentou sua impugnação em 26/09/2011 (fls. 175-178), com as alegações a seguir sintetizadas.

Conforme depreende do próprio Termo de Verificação Fiscal, tendo em vista que os valores supostamente devidos a título de COFINS e PIS não recolhidos em agosto de 2006, respectivamente nos valores de R\$ 165.218,67 e R\$ 30.540,84, e em setembro de 2006, respectivamente nos valores de R\$ 405.787,32 e R\$ 81.988,29, estão sendo cobrados, unicamente, pelo fato de não ter sido entregue documentação probatória dos créditos extemporâneos oriundos dos anos-calendários 2004, 2005 e 2006 (que, aliás, sequer foram solicitadas com esta especificidade), a impugnante faz a juntada de todas as notas fiscais de bens e serviços utilizados como insumos que comprovam tal crédito (doc. 03, fls. 198-2240), sendo que tal documentação anexada respalda os lançamentos contábeis desses créditos extemporâneos ocorridos em agosto/2006 (fls. 2241).

Dessa forma, tendo apresentado a documentação supracitada, reitera-se, dita como solicitada tão somente no Termo de Verificação Fiscal, até porque a própria auditora responsável pela fiscalização declarou, expressamente, que fez uma análise por amostragem, ou seja, um verdadeiro paradoxo entre o que se declara no meio e sua conclusão final sobre a não entrega de documentos, deve esta parte da autuação ser reputada improcedente por não lhe subsistir qualquer fundamento.

Quanto aos demais itens da autuação, quais sejam, uma suposta insuficiência de recolhimento de COFINS no valor de R\$ 597,97 em novembro de 2006, e do PIS/PASEP nos valores de R\$ 30.119,22 e R\$ 211,21 em dezembro/2006 e maio/2007, faz-se necessário ressaltar que está flagrante o cerceamento de defesa da impugnante, pois os valores foram indicados de forma genérica e “apurados através de planilhas entregues pelo contribuinte”, mas sem dizer quais seriam essas planilhas, impossibilitando o direito de resposta da autuada. Efetivamente, não foi levado em conta o que preconiza o inciso II do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, que explicita a necessidade de bem descrever o fato imputado, e isto de forma circunstanciada, para bem permitir a defesa. Desta forma, neste particular, a mesma deve ser declarada nula.

É o relatório.

A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário, conforme se verifica da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/08/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/05/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços, combustíveis inclusive, quando aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/08/2006, 30/09/2006, 30/11/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços, combustíveis inclusive, quando aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo,

não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 04/06/2018, a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 29/06/2018, no qual alega preliminarmente: (i) vinculação das decisões proferidas no CARF às decisões proferidas no Superior Tribunal de Justiça sob o regime de Recursos Repetitivos; no mérito (ii) Adequação das despesas incorridas para fins de creditamento como insumo na apuração do PIS/COFINS para manutenção de ETDI; manutenção de empilhadeiras; serviço de armazenagens; contratos de máquinas e equipamentos; contratos de manutenção produtiva; materiais de apoio à produção: serviços de limpeza; material de consumo diverso e serviços profissionais diversos; e (iii) diferenças apuradas mediante confronto de DCTF e planilhas gerenciais de apuração. Por fim, apresenta quesitos a serem verificados em caso de diligência e pede provimento do Recurso Voluntário.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, Relatora.

1. Da competência para julgamento do feito

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

3. Preliminar

Sob o título de “Preliminar” a recorrente apresenta o texto do regimento interno do CARF, no qual se lê que os conselheiros devem aplicar as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ e apresenta a conceituação de insumos para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins do REsp n.º 1.221.170, sem fazer nenhum pedido e passa às razões de mérito, que serão discutidas no item 4 deste Voto.

4. Mérito

4.1 Adequação das despesas incorridas para fins de creditamento como insumo na apuração do PIS/COFINS

De acordo com a Recorrente, nas notas fiscais juntadas aos autos apresentam-se despesas variadas, a partir das quais visou à tomada de crédito de PIS e COFINS, tendo em vista o sistema de não-cumulatividade e a relevância daquelas despesas para a sua atividade empresarial. Entretanto, a DRJ não as considerou como insumos por falta de comprovação de sua relação direta com o processo produtivo, algo já revelado inconsistente, vez que o STJ declarou insumos como tudo relacionado à atividade econômica e não pura e simplesmente produtiva.

No caso da “Manutenção de ETDI”, alega que apesar não figurar como uma atividade diretamente relacionada à fabricação dos bens, a Estação de Tratamento de Despejo Industriais (ETDI) é uma atividade devida por imposição legal, porque todo efluente industrial precisa de um tratamento preliminar para a separação de produtos químicos e/ou metais pesados. Sendo assim, a empresa obrigatoriamente precisa dar suporte a essa atividade para realizar sua atividade-fim, qual seja: a produção e fabricação de produtos cosméticos e de higiene pessoal.

Sobre a Manutenção de Empilhadeiras, afirma que se configura como serviço essencial, haja vista que a estocagem de insumos da produção e dos produtos acabados prescindem de empilhadeiras para sua organização.

Sobre os serviços de armazenagem, defende serem fundamentais para controle e estocagem na cadeia produtiva, tanto previamente à produção, como após a conclusão dos produtos acabados.

Acerca dos contratos de Máquinas e Equipamentos, se limita a dizer que é evidente que o uso de equipamentos e máquinas é necessário e que nem se trata de despesa como insumo, mas de verdadeiro bem que se integra ao ativo da empresa e que, eventualmente, não gerou crédito no momento da aquisição, mas após revisão da matriz de despesas.

Para os itens Contratos de Manutenção Produtiva, Materiais de Apoio à Produção, Serviços de Limpeza, Material de Consumo Diverso e Serviços Profissionais Diversos, se limita a dizer que são importantes no processo produtivo e em qual página se encontram as notas a que se referem.

Por fim, entende imperiosa a reforma do acórdão da DRJ, em razão da relevância das despesas para sua atividade empresarial, qual seja, a fabricação de cosméticos de produtos de higiene pessoal.

Inicialmente cabe destacar que desde a data da decisão de primeira instância até a formalização deste voto, o entendimento quanto ao conceito de insumos para a fins de apuração de créditos referentes ao PIS e a Cofins evoluiu bastante, tendo o STJ (Recurso Especial 1.221.170/PR) se posicionado no sentido da aplicação dos requisitos da essencialidade e relevância dos gastos para sua classificação ou não como insumos geradores de crédito. Com base

nesse entendimento, a própria RFB também já reviu seus atos normativos sobre o tema, tendo emitido, em 15 de dezembro de 2022, a Instrução Normativa RFB nº 2121, alinhando seu entendimento ao decidido pelo STJ.

A decisão do STJ trouxe uma concepção intermediária quanto à abrangência do termo insumo, que fica entre a estabelecida pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializado (muito mais restritiva) e a prevista na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (mais abrangente).

Para fins de apuração das Contribuições para o PIS e COFINS, pela sistemática não cumulativa, insumo é todo item (bem ou serviço) cuja subtração obstará a atividade empresarial ou implicaria em perda sensível da qualidade do produto ou serviço (critérios da essencialidade) ou, ainda, que por imposição legal ou pela particularidade de determinada cadeia produtiva não possa ser dissociado do processo produtivo (critério da relevância).

Assim, somente podem ser considerados insumos geradores de crédito na apuração não cumulativa do PIS e COFINS, itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades, ou seja, deve estar comprovado que este item integra o processo de produção da pessoa jurídica.

Na prática, significa que mesmo itens que não são diretamente empregados aos bens e serviços podem gerar créditos. É preciso frisar, contudo, que quanto mais distante for a relação do item com o produto ou serviço maior será a necessidade de traçar sua relação, ainda que indireta, com a produção.

Pois bem. Como se verifica pelos argumentos da recorrente acima apresentados, não houve qualquer preocupação de sua parte em informar como os materiais e serviços são empregados em sua atividade produtiva e os motivos pelos quais sua subtração afetaria a qualidade da produção. Nesse sentido, o julgamento será efetuado com base na evolução legislativa.

No que se refere às glosas de créditos referente às despesas com Manutenção de Estação de Tratamento de Resíduos Industriais, por ser atividade obrigatória, determinada pela legislação ambiental, sem a qual a recorrente não poderia sequer operar, entendo que devem ser revertidas.

Já sobre os dispêndios com armazenagem, os créditos só podem ser apurados na venda e quando o ônus for suportado pelo vendedor:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Com relação aos demais itens, entendo que a recorrente não logrou êxito em traçar sua relação, ainda que indireta, com a produção, razão pela qual o lançamento deve ser mantido.

Assim, dou provimento parcial nesse item para cancelar a parcela do lançamento que se refere às glosas de despesas com Manutenção de Estação de Tratamento de Despejo Industriais e armazenagem de mercadorias na venda, suportadas pelo vendedor.

4.2 Diferenças apuradas mediante confronto de DCTF e planilhas gerenciais de apuração

Nesse tópico, a recorrente informa que uma parte residual da autuação diz respeito à cobrança de diferenças apuradas mediante o confronto, por parte da autoridade fiscal, entre planilhas gerenciais de apuração dos tributos e valores declarados em DCTF importando na cobrança de R\$ 597,97 (COFINS ref. novembro/06), R\$ 30.119,22 (PIS ref. dezembro/06) e R\$ 211,21 (PIS ref. maio/07).

Afirma que essas diferenças não foram suscitadas no âmbito da fiscalização de modo a possibilitar que o contribuinte apresentasse seus esclarecimentos e justificativas, tendo sido tolhido o seu direito de defesa e por isso requer sua nulidade.

Sobre esse tema cabe registrar que a jurisprudência do CARF já é pacífica no sentido de que a possibilidade do contribuinte apresentar sua defesa instaura-se com a impugnação do lançamento. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 162:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401-004.061.

O que se verifica, no entanto, é que nem na impugnação, nem em seu Recurso Voluntário apresentou qualquer defesa, se limitando a informar que não sabia a qual planilha a fiscalização se referia quando fez os cálculos, situação que está clara nos autos e que, ainda assim, foi reforçada pela DRJ:

Em 13/10/2010 foi intimado o contribuinte a: “1. Apresentar os demonstrativos mensais do cálculo da Cofins e do Pis não-cumulativos, com discriminação dos créditos utilizados na apuração dos saldos finais a pagar, conforme informados no DACON – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais referente aos anos calendário de 2006 e 2007”.

Em 30/06/2011 foi intimado e em 20/07/2011 reintimado o contribuinte a:

“Apresentar a memória de cálculo utilizada para preenchimento do DACON referente aos anos-calendário de 2006 e 2007”.

O contribuinte pode até ter feito outras planilhas, mas apenas essas continham os valores apurados de PIS e COFINS. A alegação de não saber quais seriam as planilhas utilizadas pela fiscalização parece, a meu ver, apenas uma tentativa de tumultuar o processo.

Desta forma, não merece prosperar as alegações da impugnante, visto que os valores tidos como “diferença não recolhida” foram calculados em documentos emitidos pelo próprio contribuinte, quais sejam, DCTF e planilhas.

Assim, entendo incabível o pedido de nulidade do Auto de Infração.

4.3 Diligência

A recorrente entende que, apesar de não ter apresentado pedido de diligência em sua impugnação, não haveria prejuízos caso fosse determinada a baixa dos autos à DRF nesse momento processual para análise da documentação apresentada. Para tanto, apresenta quesitos a serem levados à fiscalização.

De fato, seria possível realizar a diligência nessa fase processual, caso o julgador entendesse necessário, para esclarecimento de algum fato ou documento. Mas esse não é o caso, tendo sido possível realizar o julgamento sem a necessidade de nova verificação pela RFB.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a parcela do lançamento que se refere às glosas de despesas com Manutenção de Estação de Tratamento de Despejo Industriais e despesas de armazenagem de mercadorias na venda, suportadas pelo vendedor.

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto