



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720190/2015-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.142 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2023
Recorrente MOVEIS ESPLANADA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. HIPÓTESES.

São expressamente previstas na legislação as hipóteses em que a jurisprudência vincula o julgador administrativo (v.g. as tratadas no § 6º do art. 26-A do Decreto no 70.235/1972, com a redação dada pela Lei no 11.941/2009; e no art. 62-A do Regimento Interno do CARF). Mesmo diante de tais hipóteses, só há vinculação se as características do caso concreto permitirem enquadrá-lo estritamente no precedente.

ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

PIS/COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos no regime da não-cumulatividade, com base no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se tratar de alegações de inconstitucionalidade não passíveis de apreciação por parte deste colegiado, e, na parte conhecida, em lhe negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovich Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio.

Relatório

Cuida o presente processo de Auto de Infração (AI) lavrado para a constituição das contribuições ao PIS e COFINS, tributadas na sistemática da não-cumulatividade, incidentes sobre operações tributadas no mercado interno e efetuadas nos anos calendário de 2011 a 2013.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (f. 2981-2987), de forma sintetizada, que:

- Tendo em vista que a atividade da fiscalizada ser a de comércio de móveis e eletrodomésticos, a legislação definiu que geram direito a crédito das contribuições: bens e serviços adquiridos para revenda, dispêndios com energia elétrica consumida em seus estabelecimentos, aluguéis de prédios e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, gastos com armazenagem e fretes na operação de vendas e contraprestações de arrendamento mercantil.

- O aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre todas as demais despesas e dispêndios não encontra base legal. Inexiste qualquer previsão legal que autorize o

aproveitamento de PIS e COFINS, com vistas a reduzir os valores devidos dessas contribuições, sobre quaisquer outros gastos que não os definidos na legislação pertinente.

- Deste modo, a fiscalização procedeu à glosa dos créditos de PIS e COFINS aproveitados indevidamente pela contribuinte.

- Por fim, os valores apurados de PIS e COFINS foram confrontados com aqueles confessados em DCTF. Os valores declarados a menor foram objeto de lançamento de ofício.

Inconformada com a autuação, da qual foi regularmente cientificada, a Contribuinte apresentou impugnação, julgada improcedente, com a manutenção do crédito tributário, por meio do Acórdão 06-60.821 - 5ª Turma da DRJ/CTA, de 31 de outubro de 2017, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE. Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE. Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após a regular ciência do Acórdão de Impugnação à Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, contendo os seguintes tópicos que concentram os seus argumentos de defesa:

(V.1) Insumos e o regime não cumulativo do IPI;

(V.2) Insumo: Nosso entendimento e posicionamento do CARF e do Judiciário;

(VI) Despesas glosadas pela RFB e sua essencialidade;

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3201-011.142 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720190/2015-94

Voto

Conselheiro Ricardo Sierra Fernandes - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade.

- Mérito:

A Recorrente inicia seu Recurso expondo o conceito de insumos e o regime não cumulativo do IPI. Busca evidenciar as diferenças nos critérios de apuração dos créditos do IPI e das contribuições ao PIS e COFINS, sendo esta última mais ampla.

Destaca a limitação normativa que restringe o direito ao crédito do IPI ao destacado na etapa anterior. Esclarece ser este o método crédito de imposto, ou imposto contra imposto. Em contrapartida, destaca que para PIS e COFINS, aplica-se o método subtrativo indireto, ou base contra base. Assim, o direito ao crédito independe do montante que incidiu na etapa anterior.

Aduz a inconstitucionalidade das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que entende ser imprescindível verificar a conformação desses dispositivos ao art. 195, parágrafo 12 da CF/88.

Desde já, pontua-se a incompetência deste Colegiado para se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de legislação tributária, sendo matéria sumulada neste Tribunal:

Súmula CARF nº 2

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.”

Sendo assim, deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pela Recorrente.

Insurge-se quanto à aplicação das INs 247/2002 e 404/2004, dada a sua ilegalidade quanto à definição de insumo.

A matéria foi levada ao poder judiciário e, em recente decisão o Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA

EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individualEPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º N.º 1.221.170 PR (2010/0209115-0), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

O citado recurso especial é de empresa industrial e a atividade principal da Recorrente é o comércio varejista de móveis e eletrodomésticos. É neste contexto que a expressão insumo, pleiteada pela Contribuinte, deve ser apreciada.

Como enunciado no item 7 da exposição de motivos n.º 197-A/2003-MF que acompanhou a Medida Provisória n.º 135/03, convertida na Lei n.º 10.833/2003, adotou-se para aquelas contribuições o método indireto subtrativo, nos seguintes termos:

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

A legislação de PIS e COFINS ao estabelecer a apuração no regime da não-cumulatividade, Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, estabelece em rol taxativo as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados que menciona.

O desconto dos créditos relativos a bens e serviços, utilizados como insumo, encontra-se previsto no art. 3º, da Lei no 10.637/2002 e no art. 3º, da Lei no 10.833/2003, *in verbis*:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004); (grifo nosso) (...)”

Nesse contexto, as despesas e encargos incorridos na exploração da atividade comercial/varejista, sob fundamento do art. 3º, II, ainda que essenciais ou relevantes, não geram direito ao desconto de crédito na apuração das contribuições para o PIS e COFINS.

Observa-se que o vocábulo insumo já seria suficiente para caracterizar os elementos que entram no processo de produção de mercadorias ou serviços. Com efeito, o legislador ressaltou as atividades de prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, para delimitar e evitar equívocos na interpretação.

Desta sorte, em observância à legislação de regência vigente, por parte da Autoridade Fiscal, correta a lavratura do auto de infração. No mesmo sentido, nos termos do art. 62 da Portaria MF 343/2015 (RICARF), limita-se este julgador à aplicação da norma.

Aduz mais uma vez o conceito de insumo, com entendimento da Recorrente e posicionamento do CARF e do Judiciário. Para reforçar sua tese, colaciona doutrina e jurisprudência relacionada ao tema.

De se destacar que são expressamente previstas na legislação as hipóteses em que a jurisprudência vincula o julgador administrativo (v.g. as tratadas no § 6º do art. 26-A do Decreto no 70.235/1972, com a redação dada pela Lei no 11.941/2009; e no art. 62-A do Regimento Interno do CARF). Mesmo diante de tais hipóteses, só há vinculação se as características do caso concreto permitirem enquadrá-lo estritamente no precedente. Não vinculam a Administração, vez que não possuem eficácia normativa, nos termos do art. 100 do CTN.

Nota-se que o conceito de insumo encontra-se consolidada em jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, como consignado no Acórdão 9303-014.062 – CSRF / 3ª Turma em sessão de 13 de abril de 2023.

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições

não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Relembrando que a atividade principal da empresa é o comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, resta claro que a Recorrente não realizou nenhuma atividade de produção ou fabricação de bens, tampouco a prestação de serviços que permitisse a tomada de crédito a título de insumos.

Nesta hipótese, há a vedação legal à tomada de crédito a título de insumo para varejistas, não havendo sequer aferição de relevância ou essencialidade aos gastos, diante dessa premissa básica. Citamos o Acórdão n.º 9303-010.247 – CSRF / 3ª Turma, em sessão de 11 de março de 2020, cuja ementa relacionada ao tema passo a reproduzir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

Segue argumentando quanto à essencialidade das despesas glosadas. De forma genérica elenca cada uma das rubricas glosadas. Citamos como exemplo o trecho de seu Recurso:

“Enumeramos a seguir, os gastos essenciais para manutenção de atividade de estabelecimento dedicado à logística comercial, sem as quais o negócio e as receitas seriam inviabilizadas:

(...)

4. Serviços prestados por pessoas jurídicas são pertinentes ao ramo do comércio e necessárias para a obtenção de receitas de vendas.

5. Compras do ativo: relativa à imobilização necessária para que o negócio econômico seja realizado. (...)“

Diante da premissa de vedação do crédito em decorrência da atividade da Recorrente, não há sequer que se aferir relevância ou essencialidade aos gastos indicados.

Ainda que fosse superada a vedação legal à tomada de crédito a título de insumo para varejistas, evidencia-se a completa ausência de produção de provas pela Recorrente. Não há referência a documentos comprobatórios ou laudo pericial acostado aos autos.

À postulante de direito creditório, incumbe o dever de carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Vale registrar que a impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem não têm qualquer relevância na análise dos fatos alegados.

Neste caso, compulsando os autos, não se identifica tal juntada sequer em sede de Recurso Voluntário.

- Conclusão.

Em face de todo o exposto, voto por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se tratar de alegações de inconstitucionalidade não passíveis de apreciação por parte deste colegiado, e, na parte conhecida, em lhe negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes