



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720426/2012-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.667 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente BIGNARDI - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPÉIS E ARTEFATOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. IPI NÃO RECUPERÁVEL. CRÉDITAMENTO.

O IPI não recuperável integra o valor de aquisição de bens para efeito de cálculo do crédito do PIS/Cofins na sistemática não cumulativa.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

São insumos, para efeitos do PIS e Cofins não-cumulativos, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. ROYALTIES.

Os valores pagos a título de royalties não se enquadram no conceito de insumo e não geram créditos a serem descontados das contribuições não cumulativas.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa agravada sempre que o contribuinte deixar de, nos prazos estipulados, prestar esclarecimentos em resposta a intimações da autoridade fiscal realizadas consoante o permissivo legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Por serem conexos, aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira no tópico creditamento sobre dispêndios com royalties.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente), Marco Antonio Marinho Nunes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), José Adão Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

O Processo Administrativo Fiscal (PAF) envolve os **Autos de Infração** das contribuições **PIS e Cofins** de incidência não-cumulativa, códigos de receita 6656 e 5477, respectivamente, lavrados em **14/11/2012**, para a cobrança de valores das contribuições que deixaram de ser recolhidos, acrescidos de multa agravada (112,5%), conforme razões expostas no correspondente Termo de Verificação Fiscal.

Abaixo, a composição do crédito tributário lançado:

Auto de Infração – PIS

Contribuição (código 6656):	82.677,92
Juros de Mora (até 31/10/2002):	34.320,11
Multa de Ofício (112,5%):	93.012,13
Total:	210.010,66

Auto de Infração – COFINS

Contribuição (código 5477):	380.819,59
Juros de Mora (até 31/10/2002):	158.080,73
Multa de Ofício (112,5%):	428.421,97
Total:	967.322,29

Por bem descrever os fatos, adoto, como parte de meu relatório, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

Relatório

Trata o presente caso, de impugnação contra autuações lavradas em relação à Contribuição para o PIS e à Cofins referentes aos períodos de apuração do ano-calendário 2008, por créditos, segundo a autoridade autuante, indevidamente descontados:

TIPO	OBRIGAÇÃO	DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR TOTAL (principal, multa e juros)
AI	PRINCIPAL	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	210.010,66
AI	PRINCIPAL	COFINS	967.322,29

A autoridade tributária, por meio do Termo de Verificação Fiscal, fls. 1768 a 1787, relata os procedimentos adotados no curso do procedimento fiscal, apresenta a fundamentação legal utilizada para lavrar as autuações, bem como, os critérios que adotou para efetuar as glosas de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Em síntese, os lançamentos efetuados decorrem da reapuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins após as glosas de créditos de bens e serviços que não se enquadraram, conforme a autoridade tributária, nos conceitos de insumos adotados, a saber:

10. Em relação aos insumos, a legislação definiu que, além dos combustíveis e lubrificantes referidos no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

11. Portanto, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

...

13. No decorrer dos trabalhos de fiscalização, constatou-se que o contribuinte descontou valores a título de créditos de PIS e da Cofins sobre excesso de base de cálculo, isto é, os valores das compras de insumos (bens e serviços) declarados nas fichas 06A e 16A, linha 01. Bens para Revenda, e linha 02. Bens Utilizados como Insumos, dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon, superam, em todos os períodos de apuração do ano-calendário de 2008, os montantes mensais das aquisições a mesmo título, inclusive fretes, escriturados nos Livros de Registro de Entradas (matriz e filiais), com os seguintes Códigos Fiscais de Operações e Prestações - CFOP:

1.101 (compra para industrialização);

1.102 (compra para revenda);

1.122 (compra para industrialização em que a mercadoria foi remetida pelo fornecedor ao industrializador sem transitar pelo estabelecimento adquirente);

1.124 (industrialização efetuada por outra empresa);

1.352 (aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial);

1.360 (aquisição de serviço de transporte por contribuinte-substituto em relação ao serviço de transporte);

1.401 (compra para industrialização de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária);

1.403 (compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária);

1.407 (compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária);

1.653 (compra de combustível ou lubrificante, a ser consumido em processo de industrialização de outros produtos);

2.101 (compra para industrialização de outros estados);

2.102 (compra para revenda de outros estados);

2.124 (industrialização efetuada por outra empresa de outro estado; 2.352 (aquisição de serviço de transporte de outros estados);

2.401 (compra para industrialização de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária de outros estados);

2.407 (compra para comercialização de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária de outros estados); e 2.653 (compra de combustível ou lubrificante, a ser consumido em processo de industrialização de outros produtos de outros estados).

14. O excesso da base de cálculo decorre notadamente do fato do contribuinte não ter excluído na apuração dos créditos das contribuições o Imposto do Produto Industrializado - IPI incidente sobre as compras de CFOP 1.102 e 2.102 do estabelecimento 61.192.522/0004-70.

15. Também ocorreu excesso de base de cálculo de desconto de crédito das contribuições nas linhas 03 (serviços utilizados como insumos) e 13 (outras operações com direito a crédito) das fichas 06A e 16A dos Dacon.

16. Esse creditamento das contribuições sobre excesso de base de cálculo foi efetuado pelo contribuinte em desacordo com o art. 3º, incisos I e II, das Leis nºs. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e art. 22, inciso III, e art. 23, inciso III, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, e implicou na apuração e recolhimento do PIS e da Cofins em valores inferiores aos efetivamente devidos para o período fiscalizado.

17. Verificou-se ainda que, na linha 13 das fichas 06A e 16A dos Dacon, o contribuinte calculou créditos sobre dispêndios com royalties, material de higiene e limpeza, material de segurança do trabalho, materiais auxiliares e outros denominados genericamente "ferragens", materiais de soldagem, manutenção predial e peças para empilhadeira, o que também está em desacordo com o art. 3º, incisos I e II, das Leis nºs. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

A autoridade tributária afirma ter agravado a multa de ofício por alegar embaraço à fiscalização conforme descreve às folhas 1777/1778 do TVF.

Em 14/11/2012, a contribuinte tomou ciência pessoal das autuações sofridas e, em 17/12/2012, protocolou impugnações, de fls. 1809 a 1825, contra o auto de infração referente à Cofins, e 1879 a 1947, contra o auto de infração referente à Contribuição para o PIS/Pasep.

Segundo a impugnante os autos de infração lavrados e os lançamentos efetuados são improcedentes pelas razões transcritas a seguir:

2.1. DA INEXISTÊNCIA DE EXCESSO DE BASE DE CÁLCULO DE DESCONTO DA ... NA LINHA 01 DAS FICHAS 06A E 16A DOS DACONS RELATIVAMENTE A AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA TENDO EM VISTA O ARTIGO 3.º, INCISO I DA LEI Nº 10.833/2003 E ARTIGO 8.º, INCISO I, ALÍNEA "A" E § 3.º, INCISO I DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF n.º 404/2004 QUE INEQUIVOCAMENTE GARANTEM A TOMADA DE CRÉDITO SOBRE O IPI (CUSTO) INCIDENTE SOBRE BENS ADQUIRIDOS PARA TAL FINALIDADE

A Impugnante, de plano, ressalta que uma vez confrontados os valores das aquisições de bens para revenda registrados em seu Livro de Registro de Entradas de sua matriz e filiais, assim como nas fichas 06A e 16A dos DAConS alusivos ao ano-calendário 2008 e que foram entregues à Fiscalização verificar-se-á, que não há o alegado excesso de

base de cálculo para desconto dos créditos de COFINS alusivos à linha 01 das mencionadas fichas dos DACONS.

Neste caso é possível verificar com fundamento na legislação pertinente à hipótese tratada, que compõe a base de cálculo para desconto do crédito da Cofins, de sorte que se NÃO SE EXCLUI da base de cálculo para desconto do crédito da referida contribuição o IPI incidente NA ENTRADA sobre a aquisição.

A esse respeito ainda a Impugnante destaca que a Fiscalização de maneira indevida glosou créditos de COFINS referente à aquisição de bens para revenda, para os CFOPs 1.102 e 2.102 também relativamente ao estabelecimento 61.192.522/0003-99, conforme abaixo.

...

No que concerne ainda aos bens adquiridos para revenda houve a glosa dos créditos de COFINS relativamente ao CFOP 1.403 (compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária), conforme os demonstrativos a seguir e que revelam descrita glosa na composição da escrita fiscal da Impugnante, relativamente aos estabelecimentos a seguir descritos.

...

Estas glosas são representativas e não foram pormenorizadas ou tratadas de maneira explícita pela fiscalização contudo, constam da escrita da empresa como revelam as planilhas anexas e salvas no arquivo magnético ora juntadas (documento 03) que trazem de um lado a escrita fiscal real da Impugnante comparando-a com a elaborada pela fiscalização. Assim como as glosas sobre o IPI INCIDENTE SOBRE TAIS AQUISIÇÕES, as demais glosas aqui apresentadas e tratadas nas planilhas citadas (documento 03) não poderiam ter sido efetivadas, já que todas elas referem-se ao desconto do crédito da contribuição aqui tratada dos bens adquiridos para revenda.

...

Logo seja por disposição legal, seja pelo entendimento da Secretaria da Receita Federal sobre a questão o IPI não recuperável integra o valor da aquisição de bens para revenda para fins de cálculo do crédito da COFINS [PIS/Pasep], de modo que não há que se falar em excesso de base de cálculo para desconto de crédito dos bens adquiridos para revenda nos CFOPs 1.102, 2.102 e 1.403.

2.2. DO DESCONTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE AS COMPRAS DE INSUMOS - LINHA 02 DAS FICHAS 06A E 16A DOS DACONS.

No que concerne aos créditos glosados pela fiscalização e objeto da linha 02 das fichas 06A e 16A dos DACONS, ou seja, compra para insumos, tal glosa se mostra indevida, inicialmente porque confrontados os valores das aquisições dos insumos em seu Livro de Registro de Entradas de sua matriz e filiais, assim como nas fichas 06A e 16A dos DACONS alusivos ao ano-calendário 2008 e que foram entregues à Fiscalização constatar-se-á que não há o alegado excesso de base de cálculo para desconto dos créditos de COFINS [PIS/Pasep] no que tange aos insumos.

Neste particular, a Impugnante ressalta que a Fiscalização de maneira indevida glosou créditos de COFINS [PIS/Pasep] referente à aquisição de insumos, não somente para os CFOPs listados à fl. 06 do termo verificação fiscal, mas igual e relativamente ao CFOP 1.111 (compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial) para o estabelecimento 61.192.522/0002-08, conforme abaixo.

...

Com relação ao CFOP 1.111 o equívoco da Fiscalização é muito grave, pois, como demonstrado a mesma considerou como correta a tomada de crédito somente relativamente ao mês de março de 2008, o que de fato é direito da Impugnante, mas no que tange aos demais meses do ano-calendário 2008 e como comprova o demonstrativo que acompanha o termo de verificação fiscal simplesmente ignorou a escrita da Impugnante, considerando como zerados os valores dos créditos alusivos a este CFOP,

O QUE PRECISA SER REVISTO, pois assim como em março de 2008 em relação a todos os demais meses ao ano-calendário 2008 a Impugnante tem direito ao crédito.

Estas glosas são representativas e não foram pormenorizadas ou tratadas pela fiscalização que simplesmente desconsiderou tais valores, contudo, os mesmos constam da escrita da empresa como revelam as planilhas anexas e salvas no arquivo magnético ora juntadas (documento 03) que trazem de um lado a escrita fiscal real da Impugnante comparando-a com a elaborada pela fiscalização. As glosas aqui apresentadas e tratadas nas planilhas em anexo (documento 03) não poderiam ter sido efetivadas, já que todas elas referem-se ao desconto do crédito da contribuição sobre os bens utilizados como insumos.

...

Logo a Impugnante é legalmente autorizada a tomar os créditos da COFINS [do PIS/Pasep] incidentes sobre a aquisição de insumos, excluindo-se desta tomada de crédito o valor atinente ao IPI porque este é recuperável.

De sorte que no caso de insumos inexistente qualquer excesso de base de cálculo porquanto os descontos realizados são os autorizados pela legislação retro mencionada, outrossim, em momento algum foi realizado o desconto deste crédito da contribuição aqui tratada sobre o IPI como confusamente possa parecer nos itens 13 e 14 (fl. 06) do termo de verificação fiscal quando este trata dos insumos em conjunto com os bens adquiridos para revenda.

...

2.3. DO CRÉDITO DE COFINS SOBRE OS DISPÊNDIOS COM ROYALTIES.

...

Neste sentido, os royalties correspondem a 27,09% do lançamento constante do auto de infração lavrado, conforme arquivo em CD anexo (documento 04) e que são uma remuneração que a Impugnante paga pelo uso e fruição de um bem imaterial corporificado em marcas, imagens, logomarcas de pessoas ou coisas, para a exploração destas nos produtos que fabrica, utilizando-os como forma de atrair o consumidor, tais direitos e sua respectiva despesa são inequívocos insumos, como é o caso da marca e personagens ANGRY BIRDS, a seguir exposta, entre dezenas que a Impugnante utiliza e paga os royalties incidentes.

Oportuno destacar que insumo é definido como: "1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado, ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto até consumo final 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição do produto (output), que é o que sai. Trata-se da combinação de fatos de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos) que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços (Antonio Geraldo da Cunha e Othon Sidou)."1

Para se ter uma idéia da forma como os royalties, independentemente da denominação contábil, se caracterizam como insumos do produto final fabricado pela Impugnante, a mesma anexa contrato de licenciamento (documento 05) com a ROVIO ENTERTAINMENT que demonstra que antes mesmo da utilização efetiva do objeto licenciado já desembolsou a garantia mínima equivalente a US\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares^ estadunidenses) . Assim como junta a Impugnante a nota fiscal anexa (documento 06) que demonstra que o valor final de revenda de um caderno universitário de 96 folhas com royalties (ANGRY BIRDS) é de R\$ 23,33 (vinte e três reais e trinta e três centavos), já o mesmo caderno com o título CONTO DE FADAS e que não tem pagamento de royalties custa R\$ 14,08 (catorze reais e oito centavos).

Os elementos descritos no parágrafo anterior demonstram o impacto direto dos royalties como insumo de produção já que a Impugnante paga pelo uso dos bens que se constituem da marca e imagens licenciadas que serão apostas nas faces de seus produtos como elemento de atração dos consumidores, razão pela qual os mesmos geram crédito da contribuição aqui tratada.

...

2.4. DO CREDITO SOBRE OS DISPÊNDIOS COM OS DEMAIS MATERIAIS.

O mesmo ocorre relativamente aos materiais de higiene e limpeza, material de segurança do trabalho, materiais auxiliares e outros denominados genericamente "ferragens", materiais de soldagem, manutenção predial e peças para empilhadeira.

É fundamental ao exercício das atividades econômicas da Impugnante, que entre sua matriz e filias, as quais possuem atividades fabris de produção de papel e indústria gráfica, assim como comércio atacadista de artigos e materiais de escritório e papelaria, que na realização destes objetivos sociais a mesma necessita do emprego de materiais de higiene e limpeza, por exemplo, no atendimento de sua clientela no comércio atacadista que possui.

Assim como e principalmente material de segurança do trabalho, materiais auxiliares e ferragens, materiais de soldagem, de manutenção predial e de peças para empilhadeiras, os quais inequivocamente, dada a complexidade do funcionamento do estabelecimento empresarial e de todas as necessidades que o mesmo possui para operar se configuram em insumos que permitem o desenvolvimento do objeto social da Impugnante, tal como previstos no inciso II do artigo 3.º da Lei n.º 10.833/2003.

....

No julgado acima compilado decidiu-se que insumo é todo e qualquer custo e despesa necessária à atividade da empresa, sendo que no caso da autuação lavrada o dispêndio com os materiais aqui tratadas não são qualquer despesa, mas sim insumos relacionados diretamente com a produção de bens e serviços pela Impugnante -

Desta forma, todos os créditos deduzidos pela Impugnante relativamente a contribuição para o PIS/Pasep NÃO mereceram a glosa que lhes foi aplicada, sendo portanto, medida de rigor a revisão do lançamento com seu ulterior cancelamento.

Em seguida a impugnante se insurge contra o agravamento da multa e seu caráter confiscatório, alegando que enfrentou problemas técnicos para atender às intimações fiscais sofridas e que não há na legislação impedimento à prorrogação dos prazos concedidos pela fiscalização quando das intimações lavradas.

Ao final, a impugnante requer que sejam julgada procedente a impugnação e cancelados os lançamentos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Durante a análise do processo, verificamos ausência de informações referentes ao período de dezembro de 2008 para o estabelecimento filial final 0004, motivo pelo qual propusemos diligência, por meio do Despacho nº 20 - 7ª Turma da DRJ/JFA, para que fossem trazidas as informações faltantes. A contribuinte apresentou os dados solicitados.

É o relatório.

Devidamente processadas as Impugnações apresentadas, a 7ª Turma da DRJ/JFA, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte os recursos, para manter em parte o crédito tributário trazido a litígio, nos termos do voto do relator, conforme Acórdão nº 09-73.296, datado de 11/12/2019, e ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

NÃO CUMULATIVIDADE. IPI NÃO RECUPERÁVEL. CREDITAMENTO.

O IPI não recuperável integra o valor de aquisição de bens para efeito de cálculo do crédito da Cofins na sistemática não cumulativa.

BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPEDIMENTO.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

NÃO CUMULATIVIDADE. IPI NÃO RECUPERÁVEL. CREDITAMENTO.

O IPI não recuperável integra o valor de aquisição de bens para efeito de cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep na sistemática não cumulativa.

BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPEDIMENTO.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a Contribuinte apresenta Recurso Voluntário, em que traz suas razões de defesa estruturadas nos seguintes tópicos:

1. DO RECURSO INTERPOSTO E DA VENERANDA DECISÃO PROFERIDA.
2. DAS RAZÕES DE REFORMA DO ACÓRDÃO DE FLS. 2329/2345.
 - 2.1. DA INEXISTÊNCIA DE EXCESSO DE BASE DE CÁLCULO DO IPI IRRECUPERÁVEL NO DESCONTO DOS CRÉDITOS DE PIS E DA COFINS, DO VALOR CORRETO DOS CRÉDITOS QUE NÃO FORAM CONSIDERADOS SOBRE O IPI IRRECUPERÁVEL E DA IMPOSSIBILIDADE DE ACESSO POR PARTE DA RECORRENTE DO VALOR APRESENTADO EM DILIGÊNCIA FISCAL.
 - 2.2. DO DIREITO À TOMADA DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE OS ROYALTIES QUE SÃO APLICADOS AO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE.
 - 2.3. DO DIREITO À TOMADA DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE AS DEMAIS DESPESAS NECESSÁRIAS AO FUNCIONAMENTO E EXISTÊNCIA DA ATIVIDADE EMPRESÁRIA DA RECORRENTE.
 - 2.4. DA INAPLICABILIDADE DAS MULTAS QUALIFICADAS E DA INEXISTÊNCIA DE PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA SOBRE ESSA RUBRICA.
3. DOS REQUERIMENTOS.

A Recorrente encerra seu recurso com os seguintes pedidos:

3. DOS REQUERIMENTOS.

Diante do exposto, a Recorrente requer se dignem os Ilustres Julgadores deste Egrégio Conselho dar PROVIMENTO a este recurso para o fim de reformar a decisão de fls. 2329/2345, e julgar IMPROCEDENTES os lançamentos fiscais efetuados nestes autos em face da mesma, e alusivos à COFINS e ao PIS/PASEP, cancelando-os integralmente e determinando o arquivamento desse processo.

Requer, por derradeiro, que a decisão proferida no julgamento desse recurso seja encaminhada para o seu domicílio tributário eletrônico.

Termos em que,

Pede Deferimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

I ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

II FUNDAMENTOS

II.1 IPI Irrecuperável

A Recorrente afirma que a decisão recorrida expressamente admitiu e reconheceu que o **IPI Irrecuperável integra o valor de aquisição de bens** para efeitos de cálculo e apuração do crédito das contribuições ao PIS e à Cofins no regime da não-cumulatividade, ao qual está adstrita, e que deveriam ser exonerados os valores apresentados por ela em sua peça impugnatória, às fls. 1.812-1.813.

Porém, destaca que a decisão recorrida não exonerou o IPI nas operações com CFOP 1.403 realizadas no estabelecimento matriz (0001-27), por se entender que este IPI é recuperável, e, ainda, fixou que o valor das exonerações para a filial 0004-70, considerando o Livro de Registro de Entradas de fls. 1.177-1.320, seria menor que os descritos pela Recorrente em sua Impugnação, nos demonstrativos de fls. 1.812-1.813, devendo prevalecer a apuração da DRJ.

Neste ponto, a Recorrente diz impugnar o demonstrativo de cálculo da DRJ, intitulado “Calc DRJ.xls.”, porque, como comprova a petição de fl. 2.326, protocolizada em 14/09/2019, a Recorrente, por questões técnicas e mesmo seguindo o roteiro da Fiscalização disponibilizado às fls. 2.316-2.317, não conseguiu fazer o “desenvolvimento” dos arquivos, tendo, inclusive, noticiado na mencionada petição o ocorrido e requerido a correção do problema, bem como um novo prazo para a sua manifestação sobre o demonstrativo elaborado pela Fiscalização, antes do julgamento proferido pela DRJ.

Alega que lhe foi sonhada a possibilidade de manifestação sobre o aludido demonstrativo, que novamente é impugnado neste recurso, por não lhe ter sido possibilitado o exercício do contraditório em relação à informação nele descrita.

Por outro lado, defende que os valores a serem exonerados do lançamento devem tomar por base os valores constantes de seu demonstrativo de fl. 1.813, pois estes seriam as diferenças, mês a mês, do IPI Irrecuperável que ingressou no estabelecimento 0001-27, em operações com código CFOP 1.403. Isto porque tal aquisição de mercadorias se deu no regime de substituição tributária, de modo que o IPI incidente sobre essas operações é irre recuperável e integra o custo de aquisição das mercadorias ou produtos, razão pela qual tais valores merecem ser exonerados do lançamento, tanto que da análise do Livro de Registro de Entradas às fls. 1.195, 1.203 e 1.214, constata-se que a Recorrente não se creditou do IPI incidente sobre as operações com código CFOP 1.403.

Cita julgado deste CARF, objetivando respaldar seu pleito.

E argumenta que o mesmo ocorre relativamente ao estabelecimento 0004-70, ou seja, pela via das operações com os CFOPs 1.102 e 2.102, e que correspondem a todos os valores

descritos nas entradas acostadas às fls. 1.282-1.320, conforme se infere de seus demonstrativos apresentados no corpo do recurso, às fls. 2.364-2.367, e que revelam todos os valores que devem ser exonerados do lançamento.

Pleiteia a reversão integral das glosas de IPI Irrecuperável.

Analiso.

Inicialmente, vejamos como a DRJ tratou esta parte da contenda (principais trechos):

[...]

Segundo a autoridade tributária, o excesso da base de cálculo decorreu do fato de a contribuinte não ter excluído o Imposto do Produto Industrializado - IPI incidente sobre as compras de CFOP 1.102 e 2.102 do estabelecimento 61.192.522/0004-70. [...]

Por sua vez, a impugnante alega tratar-se de produtos adquiridos para revenda e que não apenas as aquisições destinadas ao estabelecimento de final 0004, mas também as destinadas ao estabelecimento de final 0003 foram reapuradas pela autoridade fiscal.

Nesse sentido, a autoridade tributária afirma que a contribuinte incorre em erro ao apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre o IPI que afirma ser recuperável.

Por sua vez, a impugnante afirma tratar-se de IPI não recuperável, especialmente por se referir operações cujos CFOPs são de nº 1.102 (compra para revenda) e de nº 2.102 (compra para revenda de outros estados) realizadas pelos estabelecimentos 0003 (CNPJ nº 61.192.522/0003-99) e 0004 (CNPJ nº 61.192.522/0004-70), cujos CNAEs de ambos são o de nº 4647-8-01 - Comércio atacadista de artigos de escritório e de papelaria.

De fato, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Solução de Consulta nº 579 - Cosit, de 20 de dezembro de 2017, já se manifestou no sentido de que o IPI, quando não recuperável, integra o valor de aquisição de bens para efeito de cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na sistemática não cumulativa. *In verbis*:

[...]

No caso, notamos que a autoridade tributária não afirma precisamente fundamento da incorreção da tomada de créditos sobre o IPI em relação às aquisições destinadas aos estabelecimentos 0003 e 0004 (ambos, estabelecimentos comerciais).

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, em seu art. 9º, lista os estabelecimentos comerciantes (atacadistas ou varejistas) equiparados a industrial e, portanto, contribuintes do IPI, conforme art. 24, III, do mesmo RIPI. Ao ensejo:

[...]

Podemos observar, das hipóteses trazidas pela legislação transcrita acima, que a equiparação a estabelecimento industrial refere-se, em síntese, a comercialização de produtos importados, industrializados pela própria empresa (em seu estabelecimento fabril) ou industrializados por encomenda, com seus correspondentes CFOPs.¹

Os estabelecimentos 0003 e 0004, atacadistas, dadas as operações comerciais em questão sob os CFOP 1.102 (compra para revenda) e 2.102 (compra para revenda

¹ A listagem de CFOPs verificados pela fiscalização consta no TVF relatado no presente documento.

de outros estados), não se enquadram como estabelecimentos equiparados a industriais, para essas operações.

A impugnante apresenta o demonstrativo à folha 1812 (referente à filial 0003) e o demonstrativo à folha 1813 (referente à filial 004) elaborados por ela em que destaca as diferenças de base de cálculo relativas ao IPI não recuperável por período de apuração.

A impugnante ainda rebate a desconsideração do valor do IPI nas operações CFOP 1.403 (compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária) para os estabelecimentos 0001 (fabril/industrial) e 0004 (comercial atacadista). Quanto a essas operações, as desconsideramos para o estabelecimento fabril 0001 (por ser IPI recuperável), mas as consideramos para o comercial atacadista 0004 para os períodos de outubro a dezembro de 2008.

Em especial, para o período de dezembro, dada a ausência original de informações resumidas sobre as entradas do estabelecimento 0004, após retorno da diligência solicitada por este relator, utilizamos as informações trazidas pela contribuinte anexadas a este processo às folhas 2220 a 2226.

Considerando-se os demonstrativos apresentados pela impugnante em confronto com as informações constantes na cópia do Livro de Registro de Entradas, fls. 1177 a 1320, verificamos divergências nos valores informados pela interessada relativos aos CFOPs 1.102 e 2.102 da filial 0004. Os valores verificados por este relator são inferiores aos informados pela interessada em sua impugnação, mesmo adicionando-se o valor do IPI das operações CFOP 1.403 ocorridas para o estabelecimento 0004.

Deste modo, com base no livro de registro de entrada, promovemos as correspondentes exonerações dos valores conforme demonstrativo "Calc DRJ.xls" anexado ao presente processo.

Da leitura da decisão de piso, observa-se que a DRJ deu provimento ao argumento da Recorrente para exonerar do lançamento os valores da Contribuição referentes ao **IPI Irrecuperável** relativo às operações comerciais sob os **CFOPs 1.102** (compra para revenda) e **2.102** (compra para revenda de outros estados) relativas aos **estabelecimentos 0003** e **0004**, por considerá-los atacadistas, e não equiparados a industriais para essas operações, nos termos da legislação que cita.

No que concerne ao argumento de desconsideração do valor do IPI nas operações com **CFOP 1.403** (compra para comercialização em operações com mercadoria sujeita ao regime de substituição) para os **estabelecimentos 0001** (fabril/industrial) e **0004** (comercial atacadista), a DRJ desconsiderou tal argumento em relação ao estabelecimento fabril 0001, por ser IPI Recuperável, mas o acatou para o **estabelecimento comercial atacadista 0004**, para os períodos de apuração 10/2008 a 12/2008.

Esclareceu a DRJ que, em relação às operações com **CFOPs 1.102** e **2.102** da **filial 0004**, os valores verificados no correspondente Livro Registro de Entradas, às fls. 1.177-1.320, são inferiores àqueles apresentados pela Recorrente, mesmo adicionando-se a eles o valor do IPI das operações com **CFOPs 1.403** ocorridas para o **estabelecimento 0004**.

Dessa forma, a DRJ promoveu a reapuração dos valores da autuação, para neles considerar as exonerações deferidas, conforme planilha de cálculo "Calc DRJ.xls.", arquivo não-paginável à fl. 2.328.

No Recurso Voluntário, a Recorrente diz impugnar os cálculos de exoneração da DRJ, por supostamente, não ter tido acesso aos documentos à fl. 1.878, o que lhe impossibilitaria

exercer o contraditório quanto ao aludido demonstrativo; defendeu seus próprios cálculos; e, ainda, defendeu a irrecuperabilidade do IPI referente às operações com CFOP 1.403 do estabelecimento fabril 0001.

Pois bem.

Quanto à impugnação dos cálculos da DRJ, a Recorrente busca infirmá-los com base em uma suposta impossibilidade de conhecer o teor dos documentos à fl. 1.878. Isso porque o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, às fls. 2.319, emitido em cumprimento à Diligência requerida pela DRJ, por meio do Despacho às 1.971-1.972, teria informado roteiro para acesso aos aludidos documentos que não permitiu acessá-los.

No entanto, da simples leitura dos presentes autos, percebe-se que os documentos de fl. 1.878, em relação aos quais a Recorrente alega desconhecimento, referem-se a 02 (dois) arquivos em mídia digital (CD) apresentados aos autos por ela mesma junto ao seu recurso inaugural (Impugnação).

Ou seja, referidos arquivos foram carreados aos autos pela própria Recorrente quando da interposição de sua Impugnação, os quais foram agrupados como “Doc. 03” e “Doc. 04” desse recurso, conforme provam às fls. 1.858-1.859 e 1.928-1.929.

Assim, em razão de os referidos documentos terem sido acostados aos autos em mídia digital, a DRJ, por meio do Despacho de Diligência às fls. 1.971-1.972, requereu que fossem incluídas neste processo as informações trazidas pela Interessada por meio dos mencionados CDs, de acordo com o seguinte trecho do pronunciamento do órgão julgador de primeiro grau (destaques acrescidos):

[...]

Deste modo, baixamos o presente processo em diligência para que sejam trazidas cópias do livro de registro de entrada de todas as filiais referente ao período de dezembro de 2008 e para que **sejam incluídas neste processo as informações trazidas pela interessada por meio do CD.**

O resultado da diligência deve ser informado ao contribuinte abrindo-se o prazo para razões adicionais à manifestação de inconformidade (unicamente no que diz respeito aos itens objeto da diligência), retornando então a esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento para prosseguimento.

Em atendimento à referida solicitação, a Fiscalização, após concluir a Diligência quanto aos demais pedidos, informou que os referidos documentos encontram-se juntados à fl. 1.878 e descreveu o procedimento para acessá-los, conforme seguinte trecho do Relatório de Diligência Fiscal, à fl. 2.318:

[...]

Quanto à apresentação do CD mencionado na impugnação, fica esclarecido que esse arquivo digital está “envelopado” às fls. 1.878 deste processo, e seu conteúdo poderá ser obtido através do “desenvolvimento” (abrir PDF > Foxit Reader > gerenciar arquivos anexados ao documento > clips), conforme roteiro às fls. 2.316/2.317.

[...]

Com base em tal informação fiscal, a Recorrente passou a defender a falta de acesso aos mencionados documentos e, conseqüentemente, a impossibilidade de exercitar o

contraditório quanto ao resultado da Diligência e também em relação aos cálculos da DRJ, razão pela qual os impugnou.

No entanto, tal argumentação não tem a menor plausibilidade, visto que esses dois documentos, envolvendo 02 (dois) arquivos intitulados “APURAÇÃO LINHA 01 E 02 DA CONTA 2008 X FISCALIZAÇÃO.XLS” e “AUTO PIS E COFINS 2008.XLSX”, conforme Recibo SVA à fl. 1.878, foram criados e apresentados aos autos pela própria Interessada, que, portanto, não possui razão para alegar desconhecimento de seu inteiro teor, uma vez que eles foram utilizados para fundamentar as alegações de sua peça recursal inaugural.

Pelo que se vê, pretende a Recorrente valer-se de uma suposta dificuldade técnica em acessar seus próprios documentos, para, nesta fase recursal, tentar infirmar a reapuração dos valores lançados, após exoneração parcial do crédito tributário deferida pela DRJ.

Ora, acatar tal alegação, com o nome de “impugnação aos cálculos da DRJ”, equivale a criar, na presente situação, a absurda possibilidade de a Recorrente alegar desconhecimento de seus próprios documentos e provas.

Portanto, sem razões à Recorrente nesta alegação.

E, assim sendo, ratifico a decisão e os cálculos da DRJ, quanto ao provimento parcial à Impugnação da Contribuinte nesta parte, uma vez que, em relação ao correspondente demonstrativo “Calc DRJ.xls”, a Recorrente não apresentou discordância pontual, limitando-se a defender a exatidão de seus próprios demonstrativos.

Por fim, no que concerne aos valores de IPI referente às operações com **CFOP 1.403 do estabelecimento fabril 0001**, segundo a Recorrente, os valores apurados pela Fiscalização envolvem também IPI Irrecuperável, porque as correspondentes aquisições de mercadorias se deram no regime de substituição tributária, de modo que o IPI incidente sobre essas operações integra o custo de aquisição, razão pela qual tais valores merecem ser exonerados do lançamento, tanto que da análise do Livro de Registro de Entradas às fls. 1.195, 1.203 e 1.214, pode-se constatar que a Recorrente não se creditou do IPI incidentes sobre as operações com código CFOP 1.403.

Pois bem. Em seu Recurso Voluntário, especificamente à fl. 2.362, a Recorrente defende exoneração das Contribuições para os seguintes valores (que seriam de IPI) relacionados às operações com CFOP 1.403 da filial 0001:

UNIDADE 61.192.522/0001-27

JANEIRO	-721,11
FEVEREIRO	-423.122,38 Aparas
MARÇO	-0,11
ABRIL	-20.439,97 Aparas
MAIO	-11.305,08 Aparas
JUNHO	-224.094,81 CFOP 1.403 - total
JULHO	0,00
AGOSTO	-94.128,00 CFOP 1.403 - total
SETEMBRO	-0,08
OUTUBRO	0,00
NOVEMBRO	-102.115,68 CFOP 1.403 - total
DEZEMBRO	0,00
	-875.927,22

Ou seja, em relação ao CFOP 1.403, deveriam ser revertidas glosas dos valores de IPI apurados nos meses 06/2008, 08/2008 e 11/2008.

Na análise dos autos, os valores das operações com CFOP 1.403 para os meses em questão estão registrados na escrituração fiscal da Recorrente conforme a seguir:

- i) Livro Registro de Entradas, às fls. 175 (junho), 183 (agosto) e 194 (novembro); e
- ii) Registro de Apuração de IPI da filial 0004, às fls. 889 (junho), 892 (agosto) e 896 (novembro).

Neste ponto, ressalto a constatação de uma diferença quanto aos valores acima, relativa ao mês 06, para o qual os livros fiscais demonstram o valor das aquisições como sendo R\$ 223.524,00.

Esses livros provam que as correspondentes operações com CFOP 1.403 foram escrituradas pela Recorrente sem crédito de imposto (IPI) e que, portanto, não houve a segregação de IPI em sua contabilidade.

Dessa forma, conclui-se que a pretensão da Recorrente é ver incluída na apuração de crédito das Contribuições (PIS/Cofins) o valor integral das operações de aquisição com CFOP 1.403, e não apenas o suposto valor do IPI relativo a essas operações.

Prossigo.

Analisando-se o Demonstrativo Fiscal anexo ao Auto de Infração, intitulado “Demonstrativo de Insuficiência da Apuração do PIS e da Cofins”, às fls. 1.785-1.787, constata-se que ali não foram consideradas, para fins de creditamento das Contribuições, operações sob o código CFOP em comento. Por esta razão, como a Interessada pleiteou tais valores em seus Dacons, consoante prova o arquivo “APURAÇÃO LINHA 01E02DA CON 2008 X FISCALIZAÇÃO.XLS”, o Fisco apurou a diferença de base de cálculo do crédito (excesso).

Portanto, o lançamento não envolve glosa de IPI incidente sobre aquisições com o código CFOP 1.403, sendo descabida a discussão envolvendo a possibilidade de creditamento das Contribuições sobre o valor de um imposto (IPI) que não incidiu nessas operações.

Logo, impertinente ao caso a alegação da Recorrente, em razão de não guardar relação ao caso sob exame.

E, não tendo sido instaurado o litígio² com alegações relacionadas a descon sideração, pelo Fisco, dos valores de aquisições sob o CFOP 1.403, para fins de creditamento das Contribuições, tal assunto não pode ser objeto de deliberação por este CARF.

Portanto, nada a ser deferido nesta parte do Recurso Voluntário.

II.2 Creditamento sobre Dispêndios com Royalties

A Recorrente defende a tomada de créditos de PIS e Cofins sobre os dispêndios com royalties, independentemente da prestação de serviços por aqueles que são titulares da marca cujo uso foi cedido, pois, sem o pagamento desses royalties, a qualidade específica de seu produto não seria atingida.

² Nos termos do art. 14 c/c o art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972.

Entende que há uma imprescindibilidade dos royalties para um determinado produto que, sem o pagamento dos royalties e a possibilidade de estampar a marca ou nome cujo uso foi cedido, perde ou não terá determinada qualidade.

Argumenta que os royalties são bens imateriais utilizados como insumos na produção de bens pela Recorrente e que são destinados à sua venda, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002.

Traz julgados do Poder Judiciário que entende corroborarem sua tese.

Argui que, pelas razões acima, resta inaplicável a Solução de Consulta Cosit nº 146, de 17/04/2019, a qual não pode se sobrepor às Leis nºs 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002, porque referida solução é contrária ao que estabelecem as citadas leis, no instante em que veda a apuração de crédito de um bem imaterial, de propriedade intelectual, que são os royalties, e que neste caso se configura insumo dos bens produzidos pela Recorrente, sendo essencial ao produto que será fabricado ou obtido com a sua utilização.

Por fim, pede a reforma do julgado de piso nesta parte.

Aprecio.

Inicialmente, destaco que as manifestações judiciais trazidas aos autos pela Recorrente, com o intuito de respaldar sua tese, não vinculam o presente Colegiado, uma vez que não se enquadram dentre as hipóteses estipuladas no art. 62 do RICARF vigente, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Vejamos como a DRJ apreciou esta parte do litígio:

4 DA GLOSA DE CRÉDITO DE COFINS SOBRE OS DISPÊNDIOS COM ROYALTIES.

A interessada alega que as despesas com royalties que ela remete ao exterior são relevantes para os produtos que fabrica e comercializa.

Em que pese a significância do alegado, a RFB, conforme Solução de Consulta Cosit Nº 146, de 17 de abril de 2019, entende que as despesas com royalties por simples licença ou uso de marca, como o que se verifica no caso em apreço, conforme análise da cópia do contrato de licenciamento trazido pela impugnante aos autos, não se sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação. Ao ensejo, transcrevemos a ementa da referida SC nº 146 - Cosit, de 2019:

ROYALTIES. PAGAMENTO A RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO DE MARCA OU PATENTE. SERVIÇOS VINCULADOS.

O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da COFINS-Importação.

...

ROYALTIES. PAGAMENTO A RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO DE MARCA OU PATENTE. SERVIÇOS VINCULADOS.

O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação.

Vale salientar que os §§2º dos arts. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, impedem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para os casos da aquisição de bens ou serviços não sujeito ao pagamento da contribuição. Ao ensejo:

art. 3º...

...

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

...

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Deste modo, resta prejudicada a tomada de créditos das referidas contribuições, nos termos do art. 3º, §2º, II, tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, do que entendemos corretas as glosas de créditos sobre pagamentos de royalties remetidos ao exterior.

De minha parte, considero perfeita a análise do tema efetuada na decisão de piso, motivo pela qual adoto, como meus, os correspondentes fundamentos da DRJ, para decidir esta parte da contenda, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999.

Acrescento que, no âmbito deste CARF, o entendimento acerca da não incidência da Contribuição em relação aos dispêndios com royalties sobre licença de uso de marca pode ser observada no seguinte julgado (destaques acrescentados):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/06/2008 a 30/06/2008

ROYALTIES SOBRE LICENÇA DE USO DE MARCA. NÃO INCIDÊNCIA DE COFINS. PAGAMENTO INDEVIDO NOS TERMOS DO ARTIGO 165 DO CTN.

A remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples licença de uso de marca, isto é, sem prestação de serviços vinculados a essa cessão de direitos, não caracteriza contraprestação por serviço prestado, e, por conseguinte, não sofrem a incidência da Cofins-Importação.

Portanto, o recolhimento indevido de valor referente a tal tributo, nesse caso específico, se caracteriza como pagamento indevido, nos termos do artigo 165 do CTN.

[...]

(Acórdão nº 3301-005.827, Sessão de 27/02/2019, Relator Conselheiro Ari Vendramini)

Consequentemente, há a impossibilidade de creditamento das Contribuições nessas operações, conforme vedação constante do art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

II.3 Creditamento sobre Demais Despesas

A Recorrente sustenta que não pretende ampliar o direito à apuração dos créditos de PIS e Cofins, mas, sim, aplicá-los a uma situação onde os materiais utilizados são absolutamente consumidos no desempenho de sua atividade econômica.

Aduz que os **materiais de higiene e limpeza**, assim como os de **segurança do trabalho**, são utilizados por imposição de normas regulatórias trabalhistas, de vigilância sanitária, segurança e saúde do trabalhador, sem os quais não pode desenvolver sua atividade

empresária de forma regular, o que demonstra a **essencialidade** do uso desses materiais e autoriza a apuração de crédito de PIS/Cofins.

Cita julgado deste CARF para reforçar sua argumentação.

Alega enquadrarem-se no conceito de insumos os **materiais auxiliares** e outros denominados genericamente **“ferragens”, materiais de soldagem, manutenção predial e peças para empilhadeira**, todos de pequenos valores, que são de uso e consumo pela Recorrente no desempenho de sua atividade econômica e asseguram a realização de todo o seu processo fabril, de sorte que são **relevantes**.

Para esta argumentação, vale-se: i) da Solução de Consulta Cosit nº 99.004, de 16/01/2007; ii) da Solução de Consulta Cosit nº 99.013, de 19/01/2017; e iii) de julgados do CARF.

Conclui que os custos tratados neste tópico enquadram-se no conceito de insumo: Uma parte deles, por imposição legal (essenciais), e outra parte, por serem relevantes à sua atividade. Ou seja, são insumos relacionados diretamente ao desenvolvimento de sua atividade econômica, seja em seu estabelecimento fabril, seja em seus comércios atacadistas, em total correspondência ao que foi decidido pelo STJ no RE nº 1.221.170/PR (Tema 779), na sistemática de repetitivo.

Aprecio.

O lançamento fiscal utilizou o conceito de insumo normatizado pelas Instruções Normativas SRF nºs 247, de 21/11/2002, e 404, de 12/03/2004, que era mais restritivo que aquele definido posteriormente pelo STJ, no julgamento do RE nº 1.221.170/PR.

Tal fato não representa motivo para considerarmos irregular o lançamento tributário, eis que efetuado com base na legislação tributária vigente à época.

É fato que na decisão do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de repetitivo, restou consignado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

E, no âmbito deste Colegiado, aplica-se ao tema o disposto no §2º do art. 62 do RICARF, que vincula seus julgados à referida decisão judicial.

No entanto, e como já destacado pela DRJ na decisão de piso, a Recorrente, na presente situação, limitou-se a tecer argumentações genéricas para defender o creditamento das Contribuições em relação às operações cujo crédito foi pleiteado em Dacon.

Entendo que, no mínimo, deveria a Recorrente apresentar aos autos seu processo produtivo, vincular os dispêndios que seriam **essenciais e relevantes** a esse processo e listá-los individualmente dentro de cada fase dele.

Desta forma, não resta alternativa que não a de concordar com a decisão de piso, quanto à improcedência das alegações deste tópico, destacando o seguinte trecho daquele julgado, por pertinência a esta parte do litígio:

[...]

Sob este prima, passamos à análise das glosas impugnadas pela interessada. Cumpre salientar que a impugnante rebate genericamente as glosas sofridas sobre materiais de higiene e limpeza, material de segurança do trabalho, materiais auxiliares, ferragens, materiais de soldagem, manutenção predial e peças para empilhadeiras.

Para elucidar o alegado, transcrevemos o trecho da impugnação sobre tais glosas:

[...]

Do transcrito acima, observamos que a impugnante defende que os materiais em questão são necessários à sua atividade empresarial, em geral, e não apenas à atividade de produção.

A simples alegação de se tratarem de "insumos relacionados diretamente com a produção de bens e serviços", como se vê ao final da transcrição acima, não é suficiente para impugnar as glosas em apreço, até porque a própria interessada inclui despesas com materiais de escritório não relacionadas ao processo produtivo.

Deste modo e em função do entendimento exposto neste tópico, mantemos as glosas efetuadas.

[...]

Por fim, cumpre ressaltar que, pela aplicação do REsp 1.221.170/PR, insumos são dispêndios para a efetivação da produção da mercadoria (empresas produtoras) ou da prestação de serviços (empresas prestadoras de serviço), não alcançando dispêndios cuja natureza seja gerencial, comercial ou administrativa, o que vai de encontro ao defendido pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, que afirma a existência de insumos até mesmo em seus estabelecimentos filiais de comércio atacadista.

Portanto, indefiro também esta parte do Recurso Voluntário.

II.4 Multa Agravada (112,5%)

A Recorrente esclarece que, em momento algum nas Impugnações apresentadas, requereu ao órgão julgador de primeira instância administrativa a declaração de constitucionalidade ou não das multas qualificadas aplicadas aos lançamentos de PIS/Cofins efetuados, de sorte que o impeditivo constante do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, não se aplica à presente hipótese.

Diz que trouxe a julgamento o descabimento da multa qualificada de 112,5%, lavrada com fundamento nos arts. 957, I, e 959, II, do Regulamento do Imposto de Renda, sob a alegação no sentido de que a Recorrente não teria atendido a Fiscalização no prazo de 40 (quarenta) dias, contados o prazo inicial de 20 (vinte) dias mais o prazo adicional de 20 (vinte) dias, previsto na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, e Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23/10/2001.

Aduz que agiu de boa-fé, informando tempestivamente à Fiscalização que passava por problemas técnicos em seu sistema de processamento de dados e estava tendo dificuldades para a obtenção dos arquivos magnéticos solicitados pelo Fisco.

Destaca que o no prazo de 40 (quarenta) dias, nele incluído a sua prorrogação, para a apresentação de volume extenso de informações, revelou-se insuficiente para o fornecimento dos extenso volume de dados fiscais e contábeis, em todas as suas extensões e tais

como requeridos pela Fiscalização, relativos a 04 (quatro) estabelecimentos, sendo prova disso a quantidade de páginas dos presentes autos, quase 2.400 (duas mil e quatrocentas) páginas.

Argumenta que não agiu de má-fé e/ou com dolo, tanto que as informações solicitadas foram fornecidas e jamais deixou de prestar esclarecimentos, tampouco quis ou embarçou a atuação da Fiscalização, circunstâncias que fazem desaparecer o fundamento fático da aplicação da multa de ofício qualificada.

Outrossim, afirma que, ainda que não tivesse prestado esclarecimentos à Fiscalização, este fato, por si só, não autorizaria a imposição de multa qualificada, como entende este CARF, conforme Súmula nº 133.

Alega inexistir na legislação (Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001, e Regulamento do Imposto de Renda) a vedação no sentido da concessão de mais de um prazo de prorrogação, além do prazo inicialmente concedido, para a entrega de documentos e/ou arquivos solicitados.

Defende que a multa qualificada, embora prevista em lei, tem aplicações a situações onde fique demonstrado o embaraço ou a atitude dolosa do contribuinte em obstar o trabalho da Fiscalização, o que não ocorreu no presente caso.

E, conclui que tanto a multa de ofício qualificada quanto a própria multa de ofício devem ser canceladas porque ficou demonstrado no Recurso Voluntário a improcedência total do lançamento fiscal.

Aprecio.

Vejam os trechos correspondentes do Termo de Verificação Fiscal (destaques acrescidos):

[...]

MULTA AGRAVADA

Na aplicação das penalidades é considerado o disposto no art. 959, inciso II do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), que implica na majoração da multa prevista no art. 957, inciso I, uma vez que o contribuinte apresentou à fiscalização fora do prazo regulamentar os arquivos digitais do ano-calendário de 2008, no padrão da Instrução Normativa SRF nº 86 de 2001 e Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15 de 2001.

De Fato, através do Termo de Início do Procedimento Fiscal, o contribuinte foi intimado a apresentar à fiscalização, no prazo de 20 (vinte) dias, os arquivos digitais supra citados.

Em 24/10/2011, o contribuinte requereu dilação de prazo de 20 (vinte) dias para a apresentação desses arquivos, que foi deferido.

Em 16/11/2011, o contribuinte apresentou parcialmente os arquivos digitais, porquanto sem os dados contábeis.

Em 17/01/2012, o contribuinte apresentou CD contendo os arquivos contábeis, porém sem o plano de contas e, conseqüentemente, impossibilitando a visualização dos lançamentos contábeis.

Em 24/01/2012, a fiscalização expediu o Termo de Intimação Fiscal nº 0004, que deu ciência ao contribuinte que encontrava-se em mora quanto à apresentação dos arquivos digitais.

Em 07/02/2012, a fiscalização expediu o Termo de Intimação Fiscal nº 0005, que deu ciência ao contribuinte que os arquivos digitais apresentados em 17/02/2012 estavam sem o plano de contas, o que impossibilitou a visualização dos lançamentos contábeis;

Em 21/03/2012, o contribuinte alegou problemas técnicos para a geração dos arquivos digitais e pleiteou novo prazo para sua apresentação à fiscalização.

Em 02/04/2012, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0007, a fiscalização indeferiu o pedido de dilação de prazo dos arquivos digitais, com base no que dispõe o art. 265, parágrafo único, do Decreto nº 3.000, de 1999, e o art. 2º da IN SRF nº 86, de 2001, que autoriza uma única prorrogação de 20 (vinte) dias, já concedida em 24/10/2011.

Somente em 17/05/2012 o contribuinte apresentou os arquivos digitais, conforme o Termo de Início do Procedimento Fiscal de 29/09/2011.

Trata-se de responsabilidade objetiva, isto é, as dificuldades técnicas alegadas pelo contribuinte para a falta de apresentação à fiscalização dos arquivos digitais no prazo marcado não afastam o agravamento das penalidades.

O embasamento jurídico utilizado pela Fiscalização para o agravamento da multa de ofício foi o art. 959, II, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, que assim dispõe:

Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

Tal comando tem fundamento legal de validade no art. 44, §2º, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos;

E, no presente caso, como a conduta da Recorrente se amoldou à situação estabelecida em lei para agravamento da multa, a Fiscalização não poderia deixar de efetuar o lançamento nessa condição, um vez que se trata de atividade vinculada e obediência aos ditames legais, nos termos do art. 142 do CTN.

Sendo o agravamento da multa decorrente de lei, este Colegiado não têm competência para afastar a sua aplicação, com base em alegações como as apresentadas pela Recorrente: inexistência de má-fé e/ou dolo; dificuldade técnica para obtenção das informações requisitadas ao Fisco; apresentação das informações, mesmo a destempo; inexistência de embaraço à Fiscalização etc).

Ainda, o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, veda aos membros das turmas de julgamento deste Colegiado afastar a aplicação ou deixar de observar lei, conforme a seguir:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Portanto, insuscetível de apreciação neste Colegiado as referidas argumentações.

Relativamente à alegação de inexistência de dolo, esta deve ser considerada, ainda, impertinente ao presente caso porque, caso o Fisco tivesse constatado tal conduta (dolo), o percentual da multa de ofício a ser aplicado seria, inicialmente, aquele estipulado no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Nesta hipotética situação, caso ainda houvesse desatendimento pelo sujeito passivo de intimação para prestar esclarecimento no prazo marcado pela Fiscalização, o percentual seria 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), nos termos do §2º desse mesmo dispositivo.

E, por fim, quanto ao argumento de descabimento do agravamento da multa em causa por conta da vedação constante da Súmula CARF nº 133, esclareço que esta Súmula se restringe aos casos em que o não atendimento à intimação fiscal motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos, o que, porém, não é a situação apurada nos presentes autos, que tratam de lançamento fiscal decorrente de apuração pelo Fisco de excesso de base de cálculo para creditamento das Contribuições.

Pela motivação acima, improcedentes as razões da Recorrente.

III CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes