



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.000863/2011-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.485 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria PIS/COFINS. INCIDÊNCIA
Recorrente DACALA SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS

O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI - restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas - despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.

No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos *critérios próprios* para a apuração da base de cálculo das contribuições.

As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, *necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo*, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO INDEVIDA DE CUSTOS DE MÃO DE OBRA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/03/2015 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 20/03/2015 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 05/04/2015 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA

Impresso em 06/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Somente podem ser excluídas da base de cálculo as verbas e rubricas citadas expressamente no art. 1º, §3º, da lei nº 10.833/2003, entre as quais não há nenhuma menção a custos de mão de obra.

CRÉDITOS SOBRE DESPESAS FINANCEIRAS. VEDAÇÃO LEGAL

O inciso V do art. 3º da lei nº 10.833/2003, que permitia calcular créditos sobre despesas financeiras, foi revogado pelo art. 37 da lei nº 10.865/2004, ficando vedada tal prática a partir de 01/08/2004.

APLICAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de inconstitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. Súmula CARF No. 02.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. PROVA. NECESSIDADE.

A conduta do contribuinte de dar uma interpretação divergente daquela dada pelo Fisco a um fato não implica, *per si*, que esteja praticando uma conduta dolosa ou fraudulenta. Devem ser juntadas aos autos, pela autoridade autuante, provas da ocorrência dessas condutas.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula nº 14 do CARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

O presente processo trata de lançamentos de ofício, veiculados através de autos de infração lavrados em 31/03/2011 (e-fls. 124/ss), para a cobrança da Cofins e do PIS, juros de mora e multa de ofício agravada (150%), em relação às seguintes matérias: (i) na apuração da base de cálculo das contribuições o contribuinte excluiu os custos relativos à mão-

de-obra pagos a pessoa física (“item 4 – Exclusões ref. Mão de Obra”); (ii) inclusão indevida de créditos decorrentes de despesas financeiras (“item 11 – Despesas financeiras”).

Para elucidar os fatos ocorridos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

Relatório

4. O processo em exame versa sobre um lançamento de Cofins e outro de Pis, ambos realizados pela DEFIS/SPO em 31/03/2011 com o escopo de constituir os débitos dessas contribuições apurados no ano-calendário de 2007, os quais não haviam sido recolhidos nem declarados.

5. O lançamento da Cofins foi formalizado no auto de infração anexo às fls. 132/135 (V1), cujos demonstrativos se acham nas fls. 128/131 (V1); já o do Pis deu origem ao auto de infração das fls. 142/145 (V1), cujos demonstrativos se encontram nas fls. 138/141 (V1).

6. O autor do feito lavrou ainda um “Termo de Constatação Fiscal” (fls. 123/126 — V1), em que relata os fatos apurados no decurso da fiscalização, salientando que, em face da conduta reiterada de falta de recolhimento e declaração de contribuições sabidamente devidas, se viu obrigado a majorar a multa de ofício imposta, nos termos do art. 44, § 1º, da lei nº 9.430/96, sem prejuízo da lavratura de representação fiscal para fins penais, consoante determinação contida no art. 1º da Portaria RFB nº 2.439/2010.

7. O crédito tributário lançado, composto de principal, multa de ofício de 150% e juros de mora (calculados até 28/02/2011), perfaz os montantes de R\$ 738.775,64 no caso da Cofins (fl. 132 — V1) e R\$ 160.603,95 no caso do Pis (fl. 142 — V1).

8. Tomando conhecimento da autuação em 12/04/2011, a interessada apresentou em 11/05/2011 — tempestivamente portanto — **a impugnação** contida no arquivo “PDF” intitulado “Impugnação”, cujo teor resumo abaixo, acompanhada de alguns documentos constantes nos arquivos digitais que se lhe seguem.

Resumo

a. Começa por requerer a anulação dos lançamentos, cuja insubsistência se propõe demonstrar no curso do arrazoado em exame;

b. Afirma que, sendo empresa de mão de obra temporária, é evidente que a quase totalidade de sua receita provém da aplicação de mão de obra em diversas atividades que enumera no item 8 da impugnação.

c. Alega que, devido a essa particularidade, os custos relativos à mão de obra e às receitas financeiras devem ser considerados como insumos, podendo portanto ser descontados da base de cálculo do Pis e da Cofins, consoante prevêem as leis nº 10.637 e 10.835 em seu art. 3º, II, o qual reproduz no item 7.

d. Observa que, ao não levar em conta tal fato, a autoridade fiscal foi de encontro ao princípio da legalidade, que deve nortear a atividade fiscalizadora.

e. Alegando que o pagamento de salários consome mais de 60% de seu faturamento, pondera não ser razoável que uma empresa cedente de mão de obra deva incluir na base de cálculo das referidas contribuições a remuneração paga a seus funcionários.

f. Passa a discorrer sobre o conceito de insumo, fazendo farta citação de doutrina e jurisprudência.

g. Assevera que, ao estender ao Pis e à Cofins o conceito de insumo utilizado para fins de apuração do IPI, as IN nº 247/2002 e 404/2004 infringiram o princípio da estrita legalidade tributária, bem como o art. 109 do CTN, distorcendo assim o conceito de insumo.

h. Apoiada em alguns julgados do CARF, cujas ementas transcreve no item 22, advoga a tese de que, na apuração das contribuições em apreço, o conceito de insumo deve ser definido com base na legislação do imposto de renda, “sendo certo que os custos e despesas com a mão de obra e receitas financeiras aplicadas na execução dos objetivos sociais da empresa deverão ser descontados da base de cálculo das citadas contribuições, sob pena de infração à lei e ao princípio da estrita legalidade” (item 23).

i. “Portanto — prossegue — conclui-se que o termo “insumos” deve compreender necessariamente os custos e despesas operacionais da Impugnante nos moldes estabelecidos nos artigos 290 e 299 do RIR/99, não se limitando apenas ao conceito trazido pelas ilegais IN’s 247/02 404/04 que se embasam exclusiva e equivocadamente na legislação do IPI” (item 24).

j. Encerrando a parte da impugnação dedicada ao tema, ressalta ainda que “o pagamento dos salários de seus funcionários é despesa necessária para o desenvolvimento das atividades da empresa, sendo inequívoco o direito ao crédito sobre os respectivos valores para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, pelo que o presente Auto de Infração deverá ser anulado por essa corte de julgamento” (fl. 25).

k. Em longa dissertação pontilhada de citações de doutrina e jurisprudência, procura defender a tese de que os lançamentos, estando viciados pela falta de base impositiva — uma vez que os créditos utilizados pela impugnante eram legítimos — não obedeceram ao princípio da verdade material, violando em consequência, além desse outros princípios que norteiam o processo administrativo, tais como os princípios da eficiência, da finalidade, da motivação e da boa-fé.

l. Invoca o art. 2º da lei nº 9.784/99, que transcreve no item 38, o qual, a seu ver, inovou o ordenamento jurídico ao vincular a atividade administrativa não só à lei, mas também ao direito.

m. Conclui daí, em outras palavras, que a dita atividade “não se encontra plenamente vinculada apenas à Lei, mas também aos princípios gerais de Direito e, especificamente, aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório, do devido processo legal, da eficiência, da verdade material, da finalidade, da impessoalidade, da moralidade, da motivação, dentre outros” (item 36)

n. Observa que o autor do feito, como se sua atividade estivesse vinculada apenas à lei e livre de interpretação, preferiu ignorar os princípios citados, sem cuja observância o lançamento tributário não adquire presunção de legitimidade e veracidade.

o. Acrescenta haver apresentado “toda a documentação fiscal necessária para se demonstrar a origem e destinação das importâncias contabilizadas e efetivamente recebidas pela Impugnante, entretanto, o Agente Fiscal as ignorou, lavrando o presente Auto de Infração sem qualquer embasamento jurídico ou fático” (item 44).

p. Informa que, juntamente com a impugnação, “promove a juntada da relação das notas fiscais do período investigado, bem como a descrição da apuração do PIS/COFINS, que ratificam o uso da mão de obra e despesas financeiras como insumo da empresa, justificando-se o correto aproveitamento dos créditos tributários em consonância com o princípio da verdade material” (item 45)

q. Assevera por fim que o agente fiscal se equivocou ao lavrar os autos de infração, tendo em vista que “os créditos relativos à mão de obra e despesas financeiras devem ser descontados da base de cálculo do PIS e da COFINS, em especial, por se tratar de efetivos insumos decorrentes da atividade (sic) essencial e principal da empresa, pelo que a anulação do AIIM é medida de rigor” (item 46).

r. Fundando-se na premissa de que a glosa dos créditos relativos à mão de obra e às despesas financeiras carece de amparo legal, acrescenta que os autos de infração, por falta de previsão legal, ferem o princípio da estrita legalidade.

s. Quanto à penalidade pecuniária, procura demonstrar, em ligeira dissertação entremeada de citações de doutrina e jurisprudência, a inaplicabilidade da multa qualificada de 150% em face da ausência de comprovação de dolo específico (evidente intuito de fraude), que a seu ver nem sequer foi cogitado no procedimento de verificação fiscal.

t. Referindo-se aos termos empregados pelo autor do feito no termo de constatação fiscal, observa que este não comprovou a ocorrência de ato fraudulento suscetível de ensejar aplicação da multa agravada, limitando-se a observar que “denotam o elemento SUBJETIVO do intuito doloso, os quais caracterizam, EM TESE, o crime previsto ...” (item 53).

u. Da análise dos referidos termos conclui ainda que “a conclusão exarada pelo Auditor Fiscal se deu única e exclusivamente por força de raciocínio pessoal, dotado de absoluta parcialidade e tendenciosidade, sem qualquer elemento concreto hábil a justificar a penalidade imposta, razão pela qual deverá ser totalmente desconsiderada por essa Delegacia de Julgamento” (item 55).

v. Reitera não haver nos autos nenhum fato concreto ou prova de que teria agido com intuito fraudulento ou doloso, havendo apenas “apenas a presunção parcial e tendenciosa do Agente Fiscal, que pelas próprias palavras assume que age pelo desenvolvimento de sua tese e dotado de pleno subjetivismo, sem prova da materialidade do ato ensejador da penalidade” (item 56)

w. Afirma ainda que a multa qualificada de 150% é inconstitucional por ter caráter confiscatório, malferindo o disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal.

x. Concluindo, requer que este órgão judicante reconheça a insubsistência dos autos de infração, com sua consequente anulação, ou alternativamente — na hipótese de não reconhecer sua total improcedência — afaste a multa de 150% pelas razões já expostas.

y. Requer outrossim o envio de todas as notificações e intimações pertinentes ao caso ao escritório de seu patrono, cujo nome e endereço menciona no fim do texto.

9. É o relatório.

A 6ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo proferiu o Acórdão nº 16-35.298, em 13 de dezembro de 2014 (e-folhas 216/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO E DECLARAÇÃO

Cumprir lançar de ofício os débitos apurados pela empresa que não tenham sido recolhidos nem declarados em DCTF.

CRÉDITOS SOBRE DESPESAS FINANCEIRAS. VEDAÇÃO LEGAL

O inciso V do art. 3º da lei nº 10.833/2003, que permitia calcular créditos sobre despesas financeiras, foi revogado pelo art. 37 da lei nº 10.865/2004, ficando vedada tal prática a partir de 01/08/2004.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO INDEVIDA DE CUSTOS DE MÃO DE OBRA

Somente podem ser excluídas da base de cálculo as verbas e rubricas citadas nominalmente no art. 1º, § 3º, da lei nº 10.833/2003, entre as quais não há nenhuma menção a custos de mão de obra.

Houve uma primeira tentativa de ciência à empresa, via Correios (e-fls. 243/244), que se mostrou improficua, e posteriormente, foi emitido o Edital nº 159/2012 (e-fl. 246). Em seguida o débito foi inscrito em dívida ativa por meio do Termo de Inscrição de Dívida Ativa, lavrado em 29/10/2012 (e-fls. 264/291).

A interessada interpôs Recurso Voluntário em 27/05/2013 (e-fls. 317/ss), onde repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade.

Conforme despacho de e-fls. 465, o processo foi encaminhado ao CARF em cumprimento à decisão proferida pelo TRF da 3ª Região, em 30/09/2013, no Agravo de Instrumento do processo nº 2013.03.00.019811-4.

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário deve ser conhecido em cumprimento à decisão proferida no Agravo de Instrumento (processo judicial nº 2013.03.00.019811-4).

Matérias em litígio

Como relatado, duas são as matérias em discussão neste litígio:

(i) A exclusão, efetuada pela empresa, dos custos relativos à mão-de-obra paga a pessoa física na apuração da base de cálculo das contribuições (“item 4 – Exclusões ref. Mão de Obra”);

(ii) A inclusão, efetuada pela empresa, de créditos decorrentes de despesas financeiras na apuração da base de cálculo das contribuições (“item 11 – Despesas financeiras”).

Passemos a análise de cada uma delas separadamente.

Exclusão dos custos relativos à mão-de-obra paga a pessoa física na apuração da base de cálculo das contribuições

Não há previsão legal que acolha a pretensão da Recorrente. Vejamos.

Isto porque tanto o parágrafo 3º do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002 (PIS) como o parágrafo 3º do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), não relacionam entre as hipóteses de exclusão da base de cálculo das contribuições os custos de mão-de-obra paga a pessoa física.

De outro lado, não há como dar o tratamento de “insumos”, previstos nos art. 3º, inciso II, das Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, como pretende a Recorrente, aos custos relativos à mão-de-obra pagos a pessoa física. Os citados dispositivos preveem que apenas os **bens e serviços utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção/fabricação de bens destinados à venda darão direito ao creditamento. Claramente as citadas leis não incluíram a rubrica “mão-de-obra” paga a pessoas físicas dentre as hipóteses previstas como insumo para fins de creditamento.

O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/Cofins tem dado azo a profundos debates no CARF, contudo, não há como cogitar ampliar o conceito de insumo para abarcar também as despesas com mão-de-obra paga aos funcionários.

Existem julgados que têm dado interpretação *mais restritiva* ao conceito de insumos, equiparando-os ao conceito utilizado na legislação do IPI (vide Acórdãos nº 3801-001.855, de 23/05/2013 e nº 3301-00.929, de 3/05/2011), adotando o entendimento constante das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004; há pouquíssimos julgados que aplicaram conceito *mais elástico*, adotando o conceito de insumo como todo custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos moldes da legislação do IRPJ (vide Acórdãos nº 3202-00.226, de 08/12/2010 e nº 203-12.741, de 11/03/2008); há julgados, em uma linha intermediária, que têm aplicado *critérios próprios* para tentar definir o conceito de insumo para fins das citadas contribuições (vide Acórdãos CSRF nº 9303-01.741, 09/11/2011 e nº 9303-01.042, de 23/08/2010). Esta última posição, ao que nos parece, tem sido majoritária.

A meu ver, ambas as posições extremas (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua *materialidade própria* (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o *produto industrializado*, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado *diretamente* a esse produto; o IRPJ incide sobre o *lucro* (lucro = receitas - despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado; o PIS e a COFINS incidem sobre a *receita da venda do produto ou da prestação de serviços*, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, *necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo*, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

Desse modo, é preciso deixar assentado que, de um lado, o conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI – restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção, de outro lado, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Compartilhamos do entendimento (da escola do Construtivismo Lógico-Semântico) pelo qual o intérprete, sempre, deve partir dos enunciados prescritivos para construir a norma aplicável ao caso concreto, atribuindo sentido e definindo o alcance ao texto bruto da lei. Assim, a partir dos enunciados da Lei nº 10.637/2002 (e, também, Lei nº 10.833/2003, para a Cofins), alterada pela Lei nº 10.865, de 2004, é que devemos construir os *critérios próprios* para a apuração da base de cálculo das contribuições, definindo quais as rubricas que podem gerar direito de crédito (aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência).

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, que, do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “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 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).

Registre-se, de antemão, que não há nenhum dispositivo legal indicando que se deva buscar o significado do termo “insumo”, de maneira restritiva, com base na legislação do IPI (como também não há estabelecendo a interpretação extensiva, nos moldes do IRPJ). Onde a lei não restringiu, não cabe ao intérprete fazê-lo.

A própria lei, portanto, ao introduzir no ordenamento jurídico a sistemática da não cumulatividade, já dispôs sobre a possibilidade do abatimento de determinados créditos com o intuito de afastar, ou ao menos atenuar, a cumulatividade, até então existente, das referidas contribuições, com fundamento no que dispôs o artigo 195, parágrafo 12, da CF/88 (não cumulatividade).

Embora não muito claramente, o enunciado prescritivo acima referido (artigo 3º, II, Lei nº 10.637/2002) indicou que poderiam ser descontados créditos relativos aos insumos **utilizados na produção ou fabricação** de bens/produtos destinados à venda. Deste modo, a lei não restringiu o crédito apenas aos insumos *diretamente aplicados no produto*, como entendem alguns; ao contrário, prescreveu que os bens e serviços **utilizados, diretamente ou indiretamente, indiferentemente a meu ver, como insumos, portanto todos aqueles necessários, pertinentes e inerentes ao processo produtivo**, poderiam ser descontados, e desde que **relacionado ao objeto social** da empresa (porque somente as atividades ali previstas podem relacionar-se com o processo produtivo da empresa).

Deve-se, destarte, apurar quais foram os bens e serviços utilizados no processo produtivo são necessários, pertinentes e inerentes para elaboração do produto final destinado a venda, que resultam no auferimento das **receitas tributáveis**, representativas da materialidade sobre as quais se dá a incidência do PIS e Cofins (aspecto material da regra-matriz de incidência).

De outro lado, a meu ver, também não houve intenção do legislador em ampliar o conteúdo semântico do vocábulo “insumo”, equiparando-o aos conceitos de custos e despesas operacionais previstos na legislação do IRPJ. Se assim o fosse, não seria necessário relacionar, de forma exaustiva, todas as hipóteses permissivas de créditos nos incisos do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002. Além, é claro, de disporem sobre materialidades distintas como já anotado linhas acima (**receita não é lucro!**).

Pois bem. Passemos à jurisprudência sobre a matéria.

No STJ há dois julgados relevantes e divergentes sobre a matéria: (i) o REsp nº 1.246.317 – MG, Ministro Relator Mauro Campbell (2ª Turma), em linha com o entendimento exarado neste voto; (ii) o REsp nº 1.020.991 – RS. Ministro Relator Sérgio Kukina (1ª Turma), que adota posição mais restritiva (legislação do IPI), de modo a possibilitar o creditamento do PIS e da Cofins apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

Conforme noticiado por Fabiana Del Padre Tomé (artigo “Definição do conceito de insumo para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS”, consulta ao endereço eletrônico <http://ibet.provisorio.ws>), o Ministro Relator Mauro Campbell proferiu seu voto no REsp nº 1.246.317 – MG no seguinte sentido, *verbis*:

Ementa:

(...) 5. São ‘insumos’, para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

*6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo ‘insumo’ para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.** (...).*

(grifos no original)

Registre-se que o Ministro Relator Mauro Campbell foi acompanhado pelos Ministros Castro Meira e Humberto Martins. O Ministro Herman Benjamin pediu vistas dos autos, em 16/06/2011 (fonte: consulta processual no site do STJ, em 07/11/2013). Portanto, aguarda-se o resultado final do julgamento.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF manifestou-se no Acórdão nº 9303-01.741, de 09/11/2011, Conselheira Relatora Nanci Gama, em consonância com a linha intermediária por nos adotada (definição de insumos por critérios próprios), conforme ementa abaixo transcrita:

PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02.

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos **exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo***

inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

No caso concreto tratado nos autos, portanto, correta o entendimento da fiscalização ao glosar as despesas com mão-de-obra pagas a pessoas físicas da apuração da base de cálculo dos débitos do PIS e da Cofins.

Créditos decorrentes de despesas financeiras na apuração da base de cálculo das contribuições

A segunda irregularidade apontada pela autoridade autuante refere-se ao fato de o contribuinte, na apuração dos créditos das contribuições, ter incluído as despesas financeiras em suas bases de cálculo.

Nessa matéria também não assiste razão à Recorrente.

Os créditos sobre despesas financeiras podiam ser descontados no cálculo das contribuições até 31/07/2004, conforme prescrevia o inciso V do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Contudo, tal permissivo legal foi expressamente revogado pelo artigo 37 da Lei nº 10.865/2004, de modo que a partir de 01-08-2004 os créditos sobre as despesas financeiras passaram a ser vedado. Confirmam-se os dispositivos legais:

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

(...)

~~*V — despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*~~

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Destarte, como a autuação fiscal abrangeu o ano-calendário 2007, já não era mais possível descontar créditos calculados em relação a despesas financeiras na apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, devendo ser mantido o lançamento tributário também nesta matéria.

Da alegação de ofensa a princípios constitucionais

Quanto ao argumento da Recorrente de que houve ofensa a princípios constitucionais, entendo que o Contencioso Administrativo não é a instância competente para a discussão dessa matéria. O CARF faz o controle da legalidade na aplicação da legislação tributária aos casos concretos, sem adentrar no mérito de eventuais inconstitucionalidades de leis regularmente editadas segundo o processo legislativo, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário (artigo 102 da CF/88). Este Colegiado pode reconhecer apenas inconstitucionalidades já declaradas, definitivamente, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, ou nas demais situações expressamente previstas nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009,

condições que não se apresentam no presente caso. Neste sentido, inclusive, foi aprovada a Súmula CARF nº 02, *verbis*:

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

Da multa agravada

Por fim, passemos à análise do agravamento da multa de ofício aplicada pela fiscalização (150%).

Aduz a autoridade autuante que *“a conduta reiterada da falta de recolhimento das contribuições sabidamente devidas e a omissão dessas informações das autoridades administrativas nos formulários de apresentação obrigatória, relativamente a todos os meses de apuração de 2007, denotam o elemento subjetivo do intuito doloso, os quais caracterizam, em tese, o crime previsto no inciso I do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 e no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/64, ambas a seguir transcritas, ensejando a aplicação da penalidade majorada nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, sem prejuízo da representação fiscal para fins penais, conforme determina o artigo 1º da Portaria RFB nº 2.439/2010”*.

Neste ponto, com todas as vênias, discordo da autoridade autuante.

No meu entender, a simples conduta de deixar de recolher, mesmo que por reiteradas vezes, as contribuições devidas, assim como o fato de não ter informado o seu não recolhimento às autoridades administrativas, não demonstram necessariamente conduta dolosa ou fraudulenta. É de conhecimento geral que legislação tributária brasileira é extremamente complexa e tem dado ensejo às mais diversas interpretações, quando da aplicação da norma ao caso concreto. Desta feita, no caso de o contribuinte dar uma interpretação divergente daquela dada pelo Fisco a um fato não implica, *per si*, que esteja praticando uma conduta dolosa ou que tenha deixado de recolher o tributo com evidente intuito de fraude.

Sobre esse assunto, impende destacar que a multa de ofício qualificada está prevista no parágrafo 1º do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Esse dispositivo legal determina que seja aplicada multa qualificada (150%), nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais **assim dispõem:**

*Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.

*Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”*

Como se vê, o elemento dolo está prevista nos três ilícitos acima citados.

No caso em tela, a autoridade fiscal não juntou aos autos provas da conduta dolosa da Recorrente, de modo a demonstrar que ela tenha agido deliberadamente com a intenção de sonegar ou fraudar o recolhimento de tributos ou mesmo que tenha havido o conluio entre duas ou mais pessoas com este intuito.

Ademais, em relação à multa qualificada, a Súmula nº 14 do CARF é clara ao preceituar que “*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”.

Não há nos autos comprovação de fraude ou dolo para a manutenção da multa qualificada (no percentual de 150%), devendo ser mantida apenas a multa de ofício no percentual de 75% sobre o montante dos tributos que deixaram de ser recolhidos.

Conclusão

Destarte, em face de tudo o que foi exposto, voto por **dar provimento parcial** ao Recurso Voluntário, apenas para afastar o agravamento da multa de ofício, mantendo-se a cobrança dos tributos, multa de ofício no percentual de 75% e juros moratórios.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Processo nº 19515.000863/2011-76
Acórdão n.º **3202-001.485**

S3-C2T2
Fl. 501

CÓPIA