



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

Processo n° 19515.720081/2013-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.306 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de outubro de 2014
Matéria AI - PIS E COFINS
Recorrente LOJAS RIACHUELO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/08/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008

Ementa:

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

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

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N. 4.

A partir de 01/04/1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa SELIC.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre multa de lançamento de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/08/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo (bem ou serviço) deve ser necessário ao processo produtivo/fabril ou à prestação do serviço, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Não são exemplos de insumo, para uma empresa comercial varejista: gastos com taxas de administração de cartão de crédito e débito;

despesas com propaganda/*marketing*; despesas relacionadas a atividades financeiras como SERASA, SPC, SAC e Telefone/Comunicação de Dados; e custo de aquisição de produtos têxteis com diferimento de ICMS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/08/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo (bem ou serviço) deve ser necessário ao processo produtivo/fabril ou à prestação do serviço, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Não são exemplos de insumo, para uma empresa comercial varejista: gastos com taxas de administração de cartão de crédito e débito; despesas com propaganda/*marketing*; despesas relacionadas a atividades financeiras como SERASA, SPC, SAC e Telefone/Comunicação de Dados; e custo de aquisição de produtos têxteis com diferimento de ICMS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado. Vencido o Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista (relator), que deu provimento parcial para reconhecer o crédito em relação às despesas de taxa de administração de cartões de crédito (item “i”), despesas de propaganda e publicidade (item “ii”) e despesas relacionadas a atividades financeiras (item “iv”). Vencido o Conselheiro Ivan Allegretti, que acompanhou o relator e deu provimento também quanto à inclusão do ICMS diferido no custo de aquisição da mercadoria. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern, quanto à exclusão dos juros sobre a multa de ofício. Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (redator designado), Alexandre Kern, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista (relator).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração, fls. 568/571 e de fls. 578/581, com ciência em 24/01/2013 constituindo crédito tributário de: 1- COFINS no valor total R\$ 26.193.885,61, incluso tributo, multa proporcional e juros de mora, calculados até 28/12/2012, referente aos períodos 01/2008 a 08/2008, 11/2008 e 12/2008; e 2 - PIS, no valor total de R\$ 5.709.210,34 incluso tributo, multa proporcional e juros de mora, calculados até 28/12/2012, referente ao período de 01/2008 a 08/2008, 11/2008 e 12/2008 com enquadramento legal.

A autoridade fiscal informa através do Termo de Constatação Fiscal:

- 1- Da empresa - constituída em 03/10/1947 no ramo varejista de artigos de vestuário e acessórios, CNAE Fiscal 47.81-4-00;
- 2- Em 19/01/2012, lavrou-se Termo de Intimação Fiscal, onde se pediu planilha detalhada dos valores registrados na DICON e das contas contábeis, na Ficha 16 A- apuração de créditos da COFINS- regime não-cumulativo, linha 03 - Serviços Utilizados como insumos e linha 13 - outras operações com direito a Crédito, referente ao período de janeiro a dezembro de 2008. Em 07/02/2012, o contribuinte apresentou referida planilha da COFINS, detalhando os valores registrados na Ficha 16 A, linhas 03 e 13, no período mencionado na Intimação;
- 3- O contribuinte informa não ter ações judiciais sobre a contribuição COFINS NÃO-CUMULATIVA e que os créditos utilizados na ficha 16-A, linhas 03 e 06, são valores não creditados em época própria;
- 4- Apresenta diversos pareceres para justificativa de utilização dos créditos de: refeição e uniformes de empregados, despesas de publicidade, propaganda e *marketing*, aquisição de produtos têxteis e calçados para lojas (revenda-ICMS); diferimento do ICMS sobre as aquisições de produtos têxteis, despesas com Serasa e SPC; despesas de comissão com operadoras de cartões de crédito; despesas de telecomunicações e comunicação de dados, despesas com postagem, manutenção e reparos de lojas e custos relativos a operação de venda; serviços contratado de mão de obra temporária; e manutenção de veículos e combustível;
- 5- Elaborado termo de Intimação Fiscal, dando ciência a contribuinte sobre o procedimento fiscal do PIS não-cumulativo, referente ano-calendário 2008, foi apresentada planilha detalhada do PIS;
- 6- Na DICON PIS Não-Cumulativa, ficha 06A e COFINS Não-Cumulativa **ficha 16 A, foram registradas despesas de Comissão de Cartões de**

Crédito, despesas não contempladas na legislação para obtenção de créditos de PIS e COFINS;

- 7- Na DACON- PIS e COFINS não-cumulativas, foram registradas despesas das mais diversas; e
- 8- Os valores apresentados foram recalculados, demonstrando-se algumas diferenças nos meses de janeiro a agosto, novembro a dezembro/2008, no PIS e COFINS não-cumulativos, fls. 540 a 563;

A interessada interpôs IMPUGNAÇÃO, fls. 587 a 633, onde alega:

1 - Os custos e despesas de geração de créditos PIS e COFINS, apresentados nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 são meramente exemplificativos, sendo taxativas as hipóteses de restrição ao direito de crédito: 1) aos pagamentos de mão de obra de pessoa física; 2) aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das aludidas contribuições;

2 - Com base nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, a interessada passou a recolher PIS e COFINS sobre a totalidade da sua receita, aplicando alíquota conjunta de 9,25% e apropriar-se de créditos em relação a despesas e custos afirmados no texto legal;

3 - Em 2004 a requerente passou a ter direito a apurar crédito de PIS e COFINS nos seguintes dispêndios: 1) taxa de administração de cartão de crédito e débito, 2) despesas com propaganda e publicidade; 3) despesas com frete; 4) despesas relacionadas a atividade financeira; 5) despesas necessárias (reparo e manutenção de loja, etc...), materiais utilizados em lojas, serviço temporário; e 6) custo na aquisição de produtos têxteis com deferimento de ICMS;

4 - Os créditos foram aproveitados em período posterior, como determinam as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, dentro do prazo prescricional, mesmo sendo relacionado período base 2004 e seguintes;

5 - A fiscalização glosou a totalidade dos créditos de PIS e COFINS apurados no ano-calendário de 2008 de sua declaração de Apuração de Contribuições Sociais- DACON;

6 - O Termo de Constatação Fiscal anexo ao Auto de Infração decorre da inexistência de base legal expressa para a tomada de crédito e da suposta impossibilidade de se considerarem os gastos com bens e serviços relacionados na DACON como insumos;

7 - O artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 estabelece as situações que dão direito ao crédito. Os pressupostos de incidência do PIS e da COFINS, hipóteses de creditamento de modo geral, devem ser vistos de maneira ampla considerando todos os dispêndios ligados a atividade operacional que gerar receita tributável para a sociedade;

8 - Contribuição ao PIS e a COFINS não dependem de operações para seu fato gerador; dependem tão somente de geração de receita e faturamento. O PIS e a COFINS não-cumulativos devem ter uma maior amplitude no conceito de insumos, pois estes devem resultar na geração da receita e do

faturamento, e podemos considerar custo operacional e despesas necessárias, conforme a legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido relacionada à atividade fim da sociedade;

9 - O conceito de insumo para o PIS e a COFINS baseia-se nas determinações do IRPJ e da CSLL por estar relacionado a custos operacionais e despesas necessárias. Por sua vez, despesas necessárias englobam todas as despesas necessárias, normais e usuais para atividade da empresa. Verifica-se que as despesas que tiveram glosa para crédito de PIS e COFINS são essenciais para o contexto das atividades da requerente, e pede-se cancelamento integral da autuação;

10 - As taxas de cartão de crédito e débito, despesas cobradas por eles, são verdadeiros insumos;

11 - Despesas com publicidade, propaganda e *marketing* referem-se à atividade fim da requerente: claro que, sem esta atividade, a empresa não divulga nem promove seus produtos, e não atrai o consumidor às suas lojas;

12 - Despesas com frete, caso seja frota própria, compreendem dispêndios com degaste de peças dos veículos, manutenção, entre outros. Caso apresentem frota contratada, o frete é o valor contratado para a prestação de serviços. A análise da legislação, doutrina e jurisprudência nos levam a três conclusões favoráveis ao aproveitamento não-cumulativo do PIS e da COFINS: 1) o frete compõe custo das mercadorias revendidas pela requerente aos clientes finais; 2) independente de classificação contábil poderá ser considerado insumo por se tratar de dispêndio essencial relacionado ao aspecto operacional e econômico gerador de receita e faturamento da empresa; 3) as mercadorias podem ser consideradas insumos e o frete comporia o custo de aquisição desses insumos;

13 - Despesas relacionadas as atividades financeiras - além do comércio varejista a empresa presta serviços de natureza financeira como linha de crédito, operações com cartões de crédito e débito entre outras. Para a realização das atividades comerciais da requerente necessita-se de consultas prévias ao SPC e SERASA, para checagem de eventuais inadimplências em relação aos clientes, para concessão de crédito e vendas a prazo. Estes são considerados insumos por constituírem, essencialmente, o objeto social e a geração de receita da requerente, devendo ser reconhecido o crédito do PIS e da COFINS; as despesas relacionadas a telefonia são prestação de serviço de atendimento ao cliente relacionadas às operações com cartão de crédito, e estas se enquadram como insumos e devem gerar créditos de PIS e CONFINS;

14 - Outras despesas, tais como manutenção de loja, materiais utilizados nas lojas e contratação de empresas para serviços de atendimento temporário, também são relacionadas à atividade da requerente, gerando receita tributável;

15 - Custos de aquisição de produtos têxteis com diferimento de ICMS - o artigo 8º, parágrafo único da IN SRF nº 404/04 determina que o ICMS compõe o custo de aquisição das mercadorias, em operação regular, onde não há diferimento de ICMS. O ICMS recolhido pelo fabricante compõe o custo de aquisição do bem, gerando crédito de PIS e COFINS. A requerente pratica operações com produtos têxteis e calçados que possuem tratamento diferenciado quanto ao ICMS. Conforme artigo 400-C do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, parte deste é devido pelo fabricante, e é diferido para a empresa adquirente, que deve recolhê-lo na venda ao consumidor final. Com este mecanismo podemos dizer que há uma espécie de substituição tributária. Com esta premissa, é inequívoco afirmar que o ICMS diferido, independente do momento de seu efetivo recolhimento, constitui custo de insumo e gera direito a crédito de PIS e COFINS;

16 - Abusividade da multa de ofício - nestes autos a requerente demonstra boa fé e não é justo a penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser prontamente reduzida;

17 - Os juros SELIC - a jurisprudência reconhece a inaplicabilidade dessa taxa nos créditos tributários por não ser esta criada para fins tributários, e por existir a possibilidade de esta taxa se tornar inconstitucional para fins tributários pelo Poder Público. A requerente contesta a aplicação e requer a desconsideração para crédito tributário;

18 - Impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre multa de ofício - a multa tem sua natureza punitiva e não tributária, devido a isso não cabe aplicar a taxa de juros SELIC sobre o seu valor. A multa aplicada não é decorrente de débito de tributos e contribuições e possibilita a aplicação da norma legal;

19 - Requer a contribuinte que pela comprovada exatidão dos procedimentos adotados a total improcedência do Auto de Infração bem como reconhecimento do equívoco da autoridade fiscal ao interpretar os fatos e o direito aplicáveis ao caso; e

20 - Requer ainda a juntada posterior de documentos.

A DRJ julgou procedente o lançamento, negando, por conseguinte, provimento à impugnação apresentada, com base nas razões abaixo descritas:

1 - A impugnante é comerciante varejista de artigos têxteis e calçados (CNAE fiscal 47.81-4-00) conforme Termos de Verificação, fls. 531 a 539, e o motivo das glosas dos créditos foi o fato que as despesas não estão contempladas na legislação para obtenção dos créditos de PIS e COFINS;

2 - Na DACON PIS não-cumulativo e COFINS não-cumulativo, ficha 16 A, ambas na linha 03, registrou-se comissão com cartão de crédito e ou débito, e tais despesas não geram obtenção de crédito de PIS e COFINS;

3 - Os insumos são definidos em função de sua utilização na fabricação ou produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. Levando em conta que a impugnante exerce atividade de comércio varejista não há que se falar em “insumos”, pois não temos produção de bens ou prestação de serviço.

4 - O artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e seus incisos estabelecem que pessoa jurídica pode descontar créditos, onde a empresa afirma se enquadrar em todos, mas baseia-se no inciso II, para classificar os insumos: “...II - bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens de consumo ou produtos destinados à venda”; e não há como a impugnante se qualificar neste inciso, vez que ela exerce atividade meramente comercial varejista;

5 - Os demais incisos do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 também não se encaixam em nenhum dos pedidos da requerente quanto às despesas glosadas pela fiscalização;

6 - Existe possibilidade de apuração de crédito da não-cumulatividade com relação às benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros ou próprios, mas esta está vinculada à depreciação da construção ou benfeitoria, e a alíquota será aplicada sobre o valor dos encargos da depreciação, construção ou benfeitoria;

7 - As despesas de frete, alegadas pela impugnante, na verdade são “custeio veículo combustível” e “custeio veículo conserto”, e, portanto, não se tratam de despesas com frete e sim gastos com manutenção e combustível de veículos, e não se enquadram em qualquer hipótese dos incisos do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

8 - Correta a glosa dos créditos de ICMS diferido, na aquisição de produtos têxteis e calçados adquiridos para revenda; pois o ICMS não é excluído da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, na composição do valor da mercadoria vendida, ou adquirida para revenda; portanto, ele integra a base de cálculo de crédito da contribuição para PIS/PASEP e da COFINS - IN SRF nº 404/2004, inciso II, § 3º do artigo 8º. Entretanto não se aplica este entendimento quando houver diferimento do ICMS;

9 - Em alinhamento ao Regulamento do ICMS/SP, o deferimento só ocorre quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidirem sobre o produto e forem transferidos para operação ou prestação posterior, ou seja, neste caso específico, o valor do ICMS não integrou o custo da aquisição ou produtos adquiridos ou ainda constantes no estoque, e não podemos falar em crédito de PIS e da COFINS sobre valor que não foi pago ou creditado pela pessoa jurídica;

10 - São corretas as glosas por falta de amparo legal realizadas pela fiscalização;

11 - Dispêndios indiretos não são considerados insumos para fins de apuração dos créditos de PIS/PASEP e COFINS em regime de apuração

não-cumulativo. O fato de um custo ou despesas ser intrínseco à atividade da empresa não é condição suficiente para que seja considerado insumo para apuração de créditos de PIS e COFINS não cumulativos;

12 - Quanto à multa de ofício, afirma-se que a responsabilidade por infração da legislação tributária possui caráter objetivo, sem dependência do sujeito passivo; ou seja, caracterizada a prática do ato infracionário é irrelevante o motivo que induziu a conduta - artigo 136 do CTN;

13 - Nesta lide, a multa de ofício foi lançada como penalidade pelo não cumprimento das obrigações tributárias vencidas, sem apontar causa que justificasse a mora. O percentual de 75% da multa de ofício é legal - artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

14 - Este assunto está disciplinado em lei, não cabendo as instâncias administrativas se manifestarem, por falta de competência, tendo a requerente, portanto, que discutir a ilegalidade de qualquer ato legal, no Poder Judiciário;

15 - Não cabe a alegação da impugnante, que agiu de boa fé e por isso a multa é indevida. De acordo com o artigo 44, I da Lei nº 9.430/96, para aplicar a multa de ofício a 75% basta a falta de pagamento ou recolhimento. Quando se caracteriza o dolo a multa é dobrada ou seja 150%, § 1º do artigo 44, II da Lei nº 9.430/96. Assim, mantida a multa de ofício com percentual de 75%;

16 - Quanto à taxa de juros SELIC, pede a requerente que não seja aplicada pois tal não fora criada para fins tributários. Os juros tributários são regulados pelo artigo 161 do CTN, onde dispõem no seu parágrafo primeiro "...os juros moratórios serão de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso." O legislador ordinário valeu-se da Lei nº 9.056/95, artigo 13 e posteriormente da Lei nº 9.430/96, e determinou que seriam equivalentes à taxa SELIC os juros de mora. A única previsão legal para aplicação de juros a 1% ao mês é a expressa previsão legal e o legislador ao redigir o artigo 161 do CTN, não determinou outro requisito para essa fixação;

17 - Quanto à ilegalidade ou inconstitucionalidade da taxa SELIC, não cabe a autoridade administrativa fiscalizadora se manifestar; cabe ao Poder Judiciário a palavra sobre esse assunto, isso quando/se a requerente interpuser ação para essa finalidade. Portanto, corretos os cálculos de juros moratórios com base na taxa SELIC;

18 - Os juros de mora sobre a multa de ofício não foram lançados, e isto relaciona-se com a cobrança do crédito tributário, que é posterior ao julgamento da impugnação, pois os juros incidentes serão calculados até a data do efetivo pagamento na fase de execução do acordão e da cobrança do crédito tributário, somente após decisão sobre o lançamento impugnado, na esfera administrativa;

19 - A multa não tem natureza de tributo, mas faz parte do crédito tributário. Aplica-se à multa de ofício o mesmo regime jurídico para a

20 - Quanto à produção de prova posterior, é incabível, pois o Decreto nº 70.235/72 no artigo 16, § 4º afirma que o momento da apresentação é na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente, basicamente, reitera as razões constantes em sua Impugnação, alegando, em preliminar, que houve inovação dos fundamentos do lançamento pela DRJ, que apontou que a Recorrente seria empresa varejista. De acordo com a Recorrente, teria havido supressão de instância e, por consequência, cerceamento ao seu direito de defesa, uma vez que o fato de ser varejista não constou no Auto de Infração, entendendo que tal afirmação caracteriza-se como alteração de fundamento da lavratura do Auto de Infração.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator, Luiz Rogério Sawaya Batista.

O Recurso é tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

Inicialmente, não posso deixar de me manifestar sobre a nulidade alegada pela Recorrente. Com efeito, a decisão da DRJ efetivamente afirma que a Recorrente seria empresa varejista, citando o seu Código Nacional de Atividade Econômica Fiscal 47.81-4-00, e reitera que as despesas não estão contempladas na legislação para obtenção de créditos de PIS e COFINS.

Em seguida, a decisão cita os artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, assim como as respectivas Instruções Normativas que as regulamentaram, entre as quais a IN SRF nº 247/2002 e a IN SRF nº 404/2004, que dispõem sobre a aplicação do entendimento da palavra “insumo”.

E a DRJ conclui que os “insumos” são definidos apenas em função de sua utilização na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, que seriam os bens consumidos na fabricação de bens ou na prestação de serviços.

E considerado que a Recorrente exerceria atividade de comércio varejista não haveria que se falar em utilização de bens ou serviços como insumos, visto que, nesse caso, não há produção de bens ou prestação de serviços.

Não me parece, pois, que houve alteração da fundamentação do Auto de Infração, que foi expressamente reiterada pela DRJ, mas sim raciocínio interpretativo próprio, calcado preponderantemente sobre as Instruções Normativas mencionadas, que, aliás, permeia todo o voto da DRJ.

Por essa razão, afasto a preliminar de nulidade e passo ao mérito do Recurso.

E o mérito não apenas do Recurso, mas de todo o processo está adstrito à célebre discussão sobre o conceito de insumos, uma vez que a Recorrente foi autuada pelas autoridades fazendárias por ter tomado créditos do PIS e COFINS não-cumulativos, por adotar conceito diverso das autoridades fazendárias.

Mais adiante passarei à análise de cada um dos itens que a Recorrente tomou créditos. De qualquer forma, pelo conteúdo da decisão da DRJ depreende-se claramente que a Decisão se assenta sobre o conceito de insumo aplicável à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Nesse ponto, diga-se de passagem, nem seria necessária uma análise mais aprofundada da Decisão da DRJ, pois apenas com a razão externada de que a Recorrente seria empresa varejista e que, portanto, não se aplicaria o conceito de insumo para a sua atividade, que não envolveria a produção, nem a fabricação e sequer a prestação de serviços, já se pode cravar a linha adotada pela autoridade fazendária.

Faço esta menção em total respeito à autoridade fazendária, ainda que discordando de seu posicionamento, pois - é necessário que se diga - ela simplesmente adota a interpretação literal das singelas regras acerca de insumo constantes nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004.

Tais Instruções Normativas que, sob o ponto de vista estritamente literal, se prendem à redação das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e refletem o posicionamento da Receita Federal do Brasil adotado desde o Parecer Normativo nº 65, de 05 de novembro de 1979, cujos trechos abaixo transcritos demonstram visivelmente a importação de antigos critérios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, em relação à não-cumulatividade do PIS e da COFINS, conforme segue:

“A partir da vigência do RIPI/79, "ex vi" do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74.

(...)

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).”

Naturalmente que se trata de posicionamento equivocado, para dizer o mínimo, não apenas por se tratarem de tributos completamente distintos, que possuem fatos

jurídicos tributários diversos, como também porque as regras de não-cumulatividade são diferentes.

A atividade econômica geradora de receitas, base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS no regime não-cumulativo, não se resume à industrialização, como ocorre com o ultrapassado Imposto sobre Produtos Industrializados, de onde surgiu o conceito de insumo na legislação brasileira, mas sim a todo o tipo de exercício, que compreende a venda de bens, seja no atacado ou no varejo, a prestação de toda a sorte de serviços e a realização de outras atividades que classicamente não se subsumem aos atuais critérios jurídicos de classificação da atividade de comercialização e prestação de serviços, e, g., locação de bens imóveis e móveis, cessão de direitos e etc., mas se enquadram no critério econômico de classificação.

Dessa forma, restringir a tomada de créditos de PIS e COFINS à atividade industrial, olvidando toda a sistemática do PIS e da COFINS não-cumulativos, é contrariar, inicialmente, em meu pensar, a Constituição Federal, posto que o § 12 do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, não estabelece, em nenhum momento tal distinção:

Art. 195 - CF

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Essa condenável restrição também contrariaria a Ordem Econômica, posto que prejudicaria outras atividades empresariais legítimas, fontes geradoras de riquezas, diversas da atividade industrial, a qual não figura de há muito na atividade que percentualmente mais contribui para o Produto Interno Bruto do País.

Não pretendo ingressar no mérito da constitucionalidade da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, mas tão-somente apontar que a Constituição é e deve ser sempre o ponto de partida do intérprete, daí porque assume relevo a injustiça, o tratamento desigual e não razoável de uma eventual aplicação distinta de regras não-cumulativas voltadas para a atividade industrial.

Tudo isso para, em apertada síntese, fundamentar a conclusão de que as regras e conceitos referentes ao IPI não podem, de nenhuma forma, ser aplicadas para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

Mas poderiam as regras do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

É verdade que a adoção do regime não-cumulativo está atrelada à forma de apuração do Imposto de Renda, se Lucro Real ou Lucro Presumido, determinando, pois, o ingresso ao sistema de créditos e débitos.

E também é verdade que inúmeros itens de crédito constantes nos artigos 3º da Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e, g., edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, contraprestação de arrendamento mercantil, energia elétrica utilizada na atividade da empresa, são próprios da legislação do Imposto de Renda.

Por outro lado, argumenta-se que se o legislador tivesse tido a intenção de adotar o conceito de custo e despesa do Imposto de Renda para a legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos, ele o teria feito de forma ampla.

E nesse sentido, defende-se que o PIS e a COFINS não-cumulativos e o IRPJ são tributos totalmente distintos e que possuem bases de cálculo diversas, pois o PIS e a COFINS incidem sobre as receitas e o IRPJ sobre o lucro (formado pelas receitas menos as despesas e as compensações e deduções admitidas na legislação. No Lucro Presumido a base de cálculo é a receita, presumindo a legislação um percentual de lucratividade).

Questiono se tal discussão não seria própria de nosso mal, pois ao invés de adotarmos critérios simples, unificadores, fáceis de serem adotados e praticados por todos os operadores, criamos esquemas mentais complexos e subjetivos, apegados à circunstância, que transformam a área tributária sinônimo de complexidade.

Tenho para mim que o PIS e a COFINS não-cumulativos estão muito mais próximos da legislação do Imposto de Renda, guiado pelas receitas operacionais e não-operacionais e pelas despesas, do que da legislação do IPI, pois, reitero, a atividade empresarial não se resume à industrial.

Nesse sentido, qual o significado da afirmação segundo a qual o conceito de insumo da legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos seria próprio, distinto, portanto, do IPI, por óbvio, mas também diverso do IRPJ.

Não deixa de ser uma afirmação em termos, relativa, pois tem como fragilidade o fato de que não existe um conceito de insumo para o IRPJ, que se prende a custos e despesas, e também ao fato de que a palavra “insumo” se desapegou por completo do microcosmo da legislação do IPI, tendo sido, na realidade, um completo despropósito a sua adoção (e daí o perigo da argumentação fundada na intenção do legislador e em eventual futuro e incerto baseado no “se”).

Aliás, quando do surgimento do PIS não-cumulativo, por meio da Medida Provisória nº 66/2002, havia orientação clara, inclusive prevista na Medida Provisória, que a legislação seria testada e que, posteriormente, se analisaria a possibilidade de adoção da sistemática não-cumulativa para a legislação da COFINS.

A verdade é que tal teste sequer chegou a ser realizado e, sem maiores discussões, a MP nº 66/2002 foi convertida na Lei nº 10.637/2002, e em seguida foi editada a MP nº 135/2003, nos mesmos moldes, convertida na Lei nº 10.833/2003, dando lugar, posteriormente, para a correção de uma grave distorção do PIS e da COFINS-importação, de maneira a igualar a tributação local à do bem e do serviço importados.

Ou seja, é uma afirmação e uma discussão vazia, que não tem destino certo, pois o surgimento do sistema não-cumulativo se deu de forma atabalhoada, sem qualquer discussão, gerando um aumento de alíquota da ordem de 273%, não notada inicialmente para o PIS, mas que se mostrou gritante em relação à COFINS.

Daí porque em nada aproveita, em meu pensar, a discussão de que o legislador poderia ter adotado critério diverso, sido expresso, em relação ao IRPJ, pois não existe um conceito de insumo na legislação do IRPJ, mas sim de custo e despesa necessária e usual para a atividade da empresa, e porque a própria adoção do PIS e da COFINS não-cumulativos se deram de forma superficial, sem maiores reflexões e discussão com o meio empresarial.

Naturalmente que tais falhas resultaram numa enxurrada de discussões judiciais acerca da não-cumulatividade, na mudança inflacionária da legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos, e na discussão doutrinária e jurisprudencial do alcance da palavra insumo, que hoje conta com inúmeras opiniões e correntes de pensamento dos estudiosos do tema e da jurisprudência.

Não me surpreende, pois, a afirmação de que a Recorrente, na qualidade varejista, seu CNAE principal, portanto revendedora de bens (e determinados serviços financeiros) seria estranha à discussão sobre a palavra insumo, pois a autoridade fazendária se apega à corrente que adota religiosamente a legislação do IPI.

Não vejo como técnica e rigorosamente falar-se em adoção da legislação do IRPJ em relação à palavra insumo, vez que tal legislação não emprega esse termo de forma própria.

Sob outro prisma, entendo que os créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos são meramente exemplificativos, uma vez que a legislação proibiu expressamente a vedação do crédito decorrente do pagamento de mão-de-obra e de bens e serviços provenientes do exterior (o que foi alterado com o PIS e COFINS-importação).

Nessa linha de raciocínio, incidindo o PIS e a COFINS não-cumulativos sobre a receita, e considerando a vedação da tomada de crédito da mão-de-obra, resulta que todo o dispêndio usual e necessário para a atividade geradora de receita deve ser considerado como “insumo” à produção econômica do bem ou serviço.

Ou melhor, deve ser considerado como um componente relevante para a geração de receita da pessoa jurídica, pois sem ele a pessoa jurídica não conseguiria exercer sua atividade ou teria uma restrição de sua atividade econômica.

Dessa forma, como observado anteriormente, não compartilho do entendimento de que à palavra “insumo” do PIS e da COFINS deve se empregar o conceito da legislação do IRPJ, pois esta legislação não dispõe expressamente sobre insumo, mas considera custos e despesas usuais, normais e necessários para a atividade da empresa como despesas operacionais, pois formadoras, em última instância, do lucro.

Assim, todos os custos e despesas que estejam intimamente relacionados à geração de receitas da pessoa jurídica, em meu pensar, devem outorgar o direito ao crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos, não porque sejam insumos, mas sim porque são necessários para o exercício da atividade da pessoa jurídica, não se justificando um regime dito não-cumulativo em que somente alguns custos e despesas são autorizados, pois ele implica inegável cumulação.

Com efeito, a atividade de revenda de bem não se resume à mera compra e venda do bem anteriormente adquirido, sendo muito mais complexa hoje em dia, eis que a Recorrente deve não apenas ajustar o seu estoque às tendências de mercado, como também oferecer atendimento rápido, eficaz, pontos de venda, enfim, faz-se necessária toda uma estrutura empresarial para que ela possa realizar a sua atividade de maneira legítima, em condições de competir no mercado com sua concorrência e de realizar a sua atividade economicamente saudável.

Envolve o colocar o bem adquirido no mercado, que pode ser caracterizado como a “produção” do bem, que vai desde a escolha do tecido e do modelo, até o oferecimento do bem em suas lojas de varejo ao público consumidor em geral, de modo que com a comercialização desses bens (e de serviços correlatos), a Recorrente possa gerar receita para a sua atividade, receita esta que será tributada pelo PIS e COFINS não-cumulativos, vez que a Recorrente adota, por obrigatoriedade, o Lucro Real na apuração do IRPJ.

O artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos de bens adquiridos para revenda e de bens e serviços, no sentido amplo, utilizados como “insumo” na produção de bens destinados à venda, *in verbis*:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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

Depreende-se, pois, que, como dito anteriormente, não há como restringir o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 à atividade industrial, inclusive porque há expressa menção à produção ou fabricação, atividades distintas, sendo que a produção econômica não envolve somente as atividades enquadráveis como industrialização no Imposto sobre Produtos Industrializados, *e. g.*, acondicionamento.

A produção econômica gera receita, e é a atividade perseguida pela atividade empresarial, que objetiva o lucro, necessitando, na dinâmica empresarial de despesas para a geração de receitas, que constituem as bases de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.

E a produção econômica, em meu pensar, justifica o direito de crédito do PIS e da COFINS da Recorrente relativamente aos itens necessários e usuais para a sua atividade, despesas essas que ela, Recorrente, deve necessariamente incorrer para gerar receitas.

Na hipótese de que a produção, constante no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 não seja interpretada no sentido amplo, de modo que despesas intimamente relacionadas à atividade da Recorrente sejam passíveis de creditamento, admitir-se-á que a legislação do PIS e da COFINS previu um regime não isonômico, prevendo tratamento privilegiado para a atividade industrial, olvidando a atividade comercial e, ainda, o próprio setor de serviços, vez que restringe-se sobremaneira os “insumos” dos serviços.

Por outro lado, nos baseamos na palavra “produção”, prevista no inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 para oferecer uma nova interpretação ao tema, consentânea com um verdadeiro regime não-cumulativo e, em nosso pensar, em linha com os ditames constitucionais e legais do PIS e COFINS não-cumulativos.

De qualquer maneira, não se pode perder de vista que nem a Lei nº 10.637/2002 e sequer a Lei nº 10.833/2003 estabeleceram expressamente que apenas se poderia tomar como crédito do PIS e COFINS aqueles itens constantes em sua relação, o que nos leva a indagar se tal elenco não seria meramente exemplificativo.

Ainda mais porque a Lei fixou como parâmetros que não outorgam crédito as operações ou prestações anteriores não sujeitas ao PIS e COFINS e o valor de mão-de-obra pago a pessoa física que, naturalmente, não está sujeito ao pagamento de PIS e COFINS.

Daí porque, a contrário *sensu*, o raciocínio harmônico com um verdadeiro regime não-cumulativo, no sentido de que todos os títulos relacionados na Lei e não restritos ou excetuados, desde que sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS, dão direito ao crédito das Contribuições.

Assim, passamos à análise das glosas realizadas sobre os créditos:

(i) Taxas de Administração de Cartão de Crédito e Débito

Ora, as taxas pagas para a utilização de cartões de crédito e débito são essenciais à atividade comercial da Recorrente. Num sentido amplo poderiam ser consideradas insumos, mas a verdade é que essas taxas são despesas necessárias para a Recorrente, sem as quais ela certamente não auferiria as receitas que auferir, sobretudo nos dias atuais em que se utiliza cada vez menos o papel moeda e com todas as restrições comerciais dos cheques frente à possibilidade de recebimento eletrônico por meio de débito ou crédito.

(ii) Despesas com Propaganda

O mesmo raciocínio se aplica às despesas de propaganda. São despesas necessárias e usuais ao tipo de atividade da Recorrente, pois necessárias para propagar e divulgar os seus produtos. A Recorrente atua no setor de comércio/revenda de vestuário, um setor que atualmente tem como particularidade o consumo de moda. O consumo de um produto propagandeado ou utilizado por modelo que chama a atenção dos consumidores e leva à venda, sendo, portanto, necessário, na minha visão, que a Recorrente incorra em despesas de propaganda, sem as quais comprometeria em muito a sua atividade e sem as quais certamente não chegaria ao tamanho empresarial a que chegou.

(iii) Despesas com frete (que inclui combustível e manutenção de frota própria ou contratada).

Tenho o entendimento de que nenhuma pessoa jurídica realiza fretes para gerar créditos de PIS e COFINS. Se tais fretes são utilizados com a frota relativa ao transporte de produtos, à distribuição de seus produtos nas lojas, tais fretes devem sim outorgar direito ao crédito e não apenas os fretes relativos à venda de mercadorias.

Contudo, faz-se necessária a prova de que o frete esteve relacionado à atividade empresarial da Recorrente, mas a Recorrente, da análise do processo administrativo, não fez nenhuma prova nesse sentido.

De igual maneira, faz-se necessária a identificação dos veículos utilizados e dos tipos de despesas de manutenção em bens próprios e de terceiros e, ainda, a utilização do combustível pela Recorrente.

Nesse aspecto, não posso deixar de ressaltar que a Recorrente deve demonstrar a formalização de sua despesa por meio de documentação adequada, porém ela não juntou nenhum documento relacionado em sua impugnação.

A Recorrente alega que o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda inclui o frete (artigo 289 do RIR/99), mas não há comprovação de que o frete ora discutido se refere ao frete das mercadorias destinadas à revenda.

(iv) Despesas relacionadas a atividades financeiras (SERASA, SPC, SAC e Telefone Comunicação de Dados)

Conforme mencionado no item “i” não se cogita que a atividade da Recorrente, atividade comercial ao público em geral, seja realizada sem as mínimas cautelas necessárias à sobrevivência de seu negócio.

As despesas relacionadas às atividades financeiras estão relacionadas aos inúmeros serviços de proteção do crédito que a Recorrente está obrigada a contratar para evitar prejuízos em sua atividade e, nesse tipo de atividade, são imprescindíveis ao negócio explorado pela Recorrente, motivo pelo qual entendo que ela tem sim direito ao crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos sobre tais valores.

Nessas despesas também estão incluídas as atividades de consultoria e cobranças às operações com cartões de crédito e débito, incluindo o *telemarketing* e o *teleatendimento*.

(v) Outras Despesas

A Recorrente também descreve outras despesas, *e. g.*, despesas com reparo e manutenção de loja e seus equipamentos; despesas com materiais utilizados nas lojas; e contratação de empresas para a prestação de serviços de atendimento temporário, aduzindo que seriam essenciais à sua atividade.

Por se tratarem de despesas específicas, denominadas genericamente outras despesas, o mesmo raciocínio relativo ao frete deve ser aplicado aqui, havendo necessidade de uma melhor evidenciação de tais despesas e do grau de necessidade e imprescindibilidade nas atividades da Recorrente, assim como o seu suporte documental que não se faz presente no presente processo.

(vi) Custo de Aquisição de produtos têxteis com diferimento de ICMS

A Recorrente argumenta, com base no artigo 400-C do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, vigente à época dos fatos (revogado pelo Decreto nº 56.019, de 16 de julho de 2010), que o ICMS é diferido na venda realizada pelo fabricante para a empresa adquirente (comercial varejista) que deve recolhê-lo no momento da venda dos produtos ao consumidor final.

Aduz ainda que, de acordo com o Acórdão, o ICMS só integraria o custo de aquisição das mercadorias quando não diferido, mas que o ICMS diferido constituiria custo dos insumos e deve resultar em direito ao crédito das contribuições ao PIS e à COFINS.

O diferimento, na grande maioria dos casos, resulta em mera postergação do imposto para a etapa seguinte. E nessa linha de raciocínio, constituiria custo do insumo. Porém, tendo em vista que a Recorrente o recolhe, como afirma expressamente, ela tem direito ao crédito do Imposto, deduzindo de seu custo o valor do imposto recolhido.

Dessa forma, não tenho como concordar com o raciocínio da Recorrente.

Por fim, a Recorrente defende a abusividade da multa aplicada de 75% e se volta contra a taxa SELIC. Ambas as matérias esbarram nas Súmulas CARF nº 2 e nº 4, e por essa razão não merecem provimento.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

- Dos juros de mora sobre a multa de ofício

Por fim, a Recorrente questionou a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Essa questão já foi enfrentada por este colegiado em inúmeros julgados, entre os quais o Acórdão nº 3403-002.367, de 24 de julho de 2013, relatado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, a quem peço licença para adotar seus fundamentos, *in verbis*:

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.” (grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que:

“os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis” .

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º a

partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1o de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1o de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal - Ufir, instituída pelo art. 1o da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1o de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu

expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.”

Ante o exposto, voto pelo parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o crédito das despesas de taxa de administração de cartões de crédito (item “i”), despesas de propaganda e publicidade (item “ii”) e despesas relacionadas a atividades financeiras (serasa, spc, sac e telefone comunicação de dados (item “iv”), assim como para reconhecer, para efeitos de execução do acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Luiz Rogério Sawaya Batista

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado

É preciso esclarecer, de início, que há acordância com o relator no que se refere ao afastamento da preliminar de nulidade do acórdão da DRJ sob a alegação de alteração de fundamentação da autuação.

Sobre a delimitação do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e Contribuição para o PIS/PASEP), já está assentado nesta terceira turma que a expressão abarca os bens (e serviços) necessários ao processo produtivo/fabril (ou à prestação de serviços):

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...)” (Acórdão 3403-003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

A delimitação unânime do conceito de insumos acima (ainda que majoritariamente os casos se refiram a produtos e não a serviços) é fruto de sólida jurisprudência da turma, presente, por exemplo, nos Acórdãos nº 3403-002.469 a 477; nº 3403-001.893 a 896; nº 3403-001.935; nº 3403-002.318 e 319; e nº 3403.002.783 e 784. Em nenhum dos julgados distanciou-se do conceito aqui trazido.

E não parece o voto do relator, em que pese comentar a imperfeição do emprego da palavra “insumo” na legislação que trata das contribuições e a ausência de conceito próprio na legislação do IRPJ, distanciar-se do conceito já assentado na turma.

A divergência em relação ao voto do relator toma lugar quando, a partir do conceito de insumo adotado pela turma (mais estreito que o derivado da legislação do IRPJ, entretanto mais alargado que o previsto na legislação do IPI), conclui que:

A atividade econômica geradora de receitas, base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS no regime não-cumulativo, não se resume à industrialização, como ocorre com o ultrapassado Imposto sobre Produtos Industrializados, de onde surgiu o conceito de insumo na legislação brasileira, mas sim a todo o tipo de exercício, que compreende a venda de bens, seja no atacado ou no varejo, a prestação de toda a sorte de serviços e a realização de outras atividades que classicamente não se subsumem aos atuais critérios jurídicos de classificação da atividade de comercialização e prestação de serviços, e, g., locação de bens imóveis e móveis, cessão de direitos e etc., mas

se enquadram no critério econômico de classificação. (grifo nosso)

Em face da Súmula CARF nº 2¹, não pode se distanciar o julgador dos comandos legais que disciplinam a matéria, os artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que permitem créditos em relação a:

“II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...).” (grifo nosso)

A mera leitura do dispositivo torna inequívoco que só bens e serviços podem ser insumos, e que tais “bens e serviços” para serem considerados insumos, devem ser utilizados: (a) na prestação de serviços; ou (b) na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços. Trabalha, assim, o texto legal, indubitavelmente, com duas categorias: “produção/fabricação” e “prestação de serviços”.

Assim, não se pode conceber o alargamento vislumbrado no excerto transcrito do voto do relator, que acrescenta a estas outras categorias, carentes de previsão legal.

E sustentar que a lei restringiu indevidamente a não-cumulatividade constitucionalmente assegurada no § 12 do artigo 195 é atentar contra o próprio teor de tal dispositivo constitucional, que remete a disciplina à “lei”. Ademais, esbarra-se novamente no teor da já citada Súmula CARF nº 2, que impede seja um texto legal vigente considerado inconstitucional por este tribunal administrativo.

Acrescente-se que o fato de as mesmas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 contemplarem a revenda em inciso diverso (art. 3º, I) não permite concluir que também no inciso II se estaria a tratar da atividade de revenda, considerando-a ao lado ou até dentro da “produção/fabricação” ou “prestação de serviços”. Seria novamente um alargamento carente de fundamento legal.

Não se pode generalizar a conclusão de que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 permitem créditos apenas ao setor industrial ou de prestação de serviços (créditos estes que deveriam ser estendidos aos demais setores por isonomia ou analogia, independente da existência de lei que o autorizasse). Ambas as leis (nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) tratam de créditos também a outros setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3º, que, como aqui já detalhado, versam restritivamente sobre “produção/fabricação” e “prestação de serviços”.

Deve-se destacar ainda, antes de analisar as rubricas em espécie com créditos rechaçados pelo fisco, que soaria absolutamente irrazoável que a lista de incisos com as hipóteses ensejadoras de crédito dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 fosse meramente exemplificativa (podendo haver créditos sobre hipóteses ali não arroladas, desde que ausentes também da lista proibitiva dos §§ 2º dos arts. 3º). Isso equivaleria, de plano, a afirmar que todas as alterações já efetuadas (sempre por Lei) nos incisos dos arts. 3º foram inúteis, e que uma das listas (a permissiva dos incisos ou a proibitiva dos parágrafos) seria totalmente dispensável.

¹ Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Julgamento do CARF nº 2.235.2014-0/2014-1. Autenticado digitalmente em 28/10/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 30/10/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 04/11/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 28/10/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA
Impresso em 18/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Foram analisados no voto do relator especificamente seis itens: (i) Taxas de Administração de Cartão de Crédito e Débito; (ii) Despesas com Propaganda; (iii) Despesas com frete (que inclui combustível e manutenção de frota própria ou contratada); (iv) Despesas relacionadas a atividades financeiras (SERASA, SPC, SAC e Telefone Comunicação de Dados); (v) Outras Despesas; e (vi) Custo de Aquisição de produtos têxteis com diferimento de ICMS.

Nesse cenário, nossa divergência em relação ao voto do relator resume-se aos itens (i), (ii) e (iv). Em relação aos demais itens, acorda-se com a conclusão de que a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório (iii e v), ou simplesmente não tem direito ao crédito (vi).

Em relação às Taxas de Administração de Cartão de Crédito e Débito (i), Despesas com Propaganda (ii) e Despesas relacionadas a atividades financeiras - SERASA, SPC, SAC e Telefone Comunicação de Dados (iv), resta claro, pelo já exposto, que não se enquadram nos ditames dos incisos II dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ou seja, não se tratam de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços”. Totalmente carente de base legal, assim, a geração de crédito nas citadas hipóteses, assistindo razão ao autuante.

Por fim, registre-se a acordância com o relator no que se refere à aplicabilidade da multa de ofício (sendo vedada a este tribunal administrativo sua apreciação de constitucionalidade, em função da citada Súmula Carf nº 2) e da Taxa SELIC a título de juros de mora (já consagrada na Súmula Carf nº 4), e à impossibilidade incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso tão somente para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado.

Rosaldo Trevisan