



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

Processo n° 19515.722935/2012-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.008 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria COFINS/PIS/PASEP
Recorrente UNILEVER BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

LANÇAMENTO REALIZADO A PARTIR DE DADOS FORNECIDOS EM ARQUIVOS DIGITAIS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

O cerceamento de defesa não ocorre em lançamento efetuado a partir de dados fornecidos pela própria recorrente em arquivos digitais, exigidos sob a égide da IN SRF nº 86/2001, contendo todas as informações necessárias ao entendimento da autuação.

INSUMOS. DEFINIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

LANÇAMENTO REALIZADO A PARTIR DE DADOS FORNECIDOS EM ARQUIVOS DIGITAIS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

O cerceamento de defesa não ocorre em lançamento efetuado a partir de dados fornecidos pela própria recorrente em arquivos digitais, exigidos sob a égide da IN SRF nº 86/2001, contendo todas as informações necessárias ao entendimento da autuação.

INSUMOS. DEFINIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar o pedido de diligência e afastar a nulidade por preterição do direito de defesa, vencidos o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, em relação às duas questões e a Conselheira Lenisa Prado em relação à segunda. No mérito, por maioria de votos, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa

Presidente

(assinado digitalmente)

Domingos de Sá Filho

Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

Relatório

O presente feito cuida de exigência decorrente insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP/COFINS do período de apuração 01.01.2008 a 31.12.2008, em razão da desconsideração do valor a maior utilizado na apropriação de créditos a descontar do valor apurado sobre a base de cálculo da receita tributável, conseqüentemente, assim teria **reduzido o valor a pagar das contribuições.**

O auditor fiscal menciona em seu Termo de Verificação Fiscal que a origem do crédito tributário decorre da comparação entre os dados do DACON e os valores identificados pela auditoria, denominada de “Base Auditada”, resume os dados coletados em 03 (três) demonstrativos, sem, contudo declinar, com exceção do DACON, a origem, principalmente dos valores identificados pela auditoria.

As questões a serem dirimidas se resumem à sistemática adotada pela fiscalização, a saber, quais operações que resultaram na escrituração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins apresentadas no Dacon que foram consideradas, bem como, quais operações ou insumos realizados não ensejam o direito ao crédito, que segundo a Recorrente não conseguiu ver no Termo de Verificação Fiscal ou mesmo nos 03(três) resumos consignados no termo respondem as indagações, conseqüentemente, implica diretamente no cerceamento de defesa.

O relatório da decisão recorrida reflete a realidade da situação dos autos, motivo pelo qual transcrevo:

“Trata-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento, para os períodos de apuração janeiro/2008 a dezembro/2008, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 13206/13226), no montante total de R\$ 72.160.407,47, e da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 13227/13247), no montante total de R\$ 15.666.404,23.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 13193/13205), o auditor fiscal assim fundamentou a lavratura dos autos de infração:

A apuração dos créditos das contribuições PIS e COFINS, relativamente a insumos, bens para revenda e aos serviços utilizados como insumos, bem como os produtos tributados à alíquota zero e os sujeitos à incidência monofásica, foi efetuada de conformidade com a legislação pertinente à matéria em questão.

Os créditos classificados como insumos, bens para revenda e serviços utilizados como insumos foram apurados de conformidade com as informações entregues pelo sujeito passivo.

Da totalidade dos créditos apurados como insumos, inclusive serviços utilizados como insumos, excluiu-se os bens e serviços não alcançados como insumos, conforme disposto na legislação pertinente ao caso em questão. As exclusões constam da planilha de glosa de créditos de bens utilizados como insumo anexa aos autos.

A Lei nº 10.833/2003 prevê que a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens para revenda e a bens e serviços, utilizados com insumos:

[segue a transcrição do art. 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.833, de 2003] A IN SRF nº 404/2004, consoante o disposto no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, prevê, no art. 8º, inciso I, que a pessoa

jurídica pode descontar créditos e no parágrafo 4º define o que se entende como insumo:

[segue a transcrição do art. 8º, inciso I e § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004] Os bens adquiridos para revenda e sujeitos a incidência monofásica, foram excluídos do cálculo dos créditos descontados, uma vez que a incidência das contribuições PIS e COFINS ocorre sobre a receita bruta de venda das pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação. Assim, as alíquotas incidentes sobre a receita bruta são reduzidas a zero, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador, conforme dispõe a Lei nº 10.147/2000:

[segue a transcrição do art. 1º, inciso I, alínea b, e art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000] Embora a atividade do sujeito passivo seja a industrial, neste caso, em relação aos bens classificados na TIPI 3303.00, 3304, 3305, 3306, 3307, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, ele se reveste na condição de comerciante varejista ou atacadista, conforme o caso, tributando as receitas nessas operações à alíquota zero.

Ressalta-se que no DACON o sujeito passivo não preencheu a FICHA 04A, cadastro que só deve ser preenchido pelas pessoas jurídicas submetidas à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Uma vez que o sujeito passivo não preencheu a respectiva ficha, em tese, implica dizer que o mesmo não está submetido à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a alíquotas diferenciadas. Note-se que a receita oriunda da venda dos produtos supracitados foram informadas no DACON como receitas tributadas à alíquota zero, FICHA 07A.

As exclusões constam da planilha de glosa de créditos de bens para revenda anexa aos autos.

Os bens adquiridos e sujeitos a tributação à alíquota zero, ver o quadro abaixo, também, foram excluídos do cálculo dos créditos descontados.

Classificação TIPI Fundamentação Legal

Classificados no Capítulo 25 Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso IV Classificados na posição 0401 à 0406 Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso XI Classificados nos Capítulos 7 e 8 Lei nº 10.865/2004, art. 28, inciso III NCM 1905.90.90 Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso XVI e § 1º Classificados no Capítulo 29 Lei nº 10.833/2003, art. 2º, § 3º e Decreto nº 6.246/2008, art. 1º, inciso I Classificados na posição 3808 Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso II NCM 2106.90.10 Lei nº 10.856/2004, art. 28 As exclusões constam da planilha de glosa de créditos de bens utilizados como insumo anexa aos autos.

De posse dos arquivos de notas fiscais e dos registros contábeis, a fiscalização tratou os dados a fim de efetuar uma análise mais acurada da contabilidade. Da análise dos dados, podemos

solicitar documentos e ou contas contábeis específicas com o objetivo de verificar o correto cumprimento da legislação tributária pelo sujeito passivo.

Ressalta-se que a fiscalização não se restringiu a auditoria dos arquivos da contabilidade, mas a diversos outros elementos de suma importância a uma auditoria abrangente e rigorosa.

Criou-se o modelo analítico dinâmico da notas fiscais onde foi possível constatar a existência de divergências nos valores dos bens utilizados com insumos, bens para revenda e serviços utilizados como insumos informados no DACON.

A fim de ilustrar as divergências de valores encontradas, foram elaborados Quadros Demonstrativos, o primeiro com os valores informados no DACON, o segundo com os valores identificados pela auditoria e o terceiro demonstrando o resultado que expressa a insuficiência de pagamentos das contribuições.

A insuficiência de pagamento das contribuições PIS/PASEP e Cofins ocorreu devido à desconsideração do valor de R\$ 436.280.450,05 à maior que o sujeito passivo utilizou na apropriação de créditos descontados do valor das contribuições apurado. Ao adotar um valor maior como base de cálculo para apuração dos créditos a descontar do valor apurado das contribuições, a fiscalizada reduziu o valor a pagar do PIS/PASEP e da COFINS. Com a desconsideração do valor supracitado, há uma redução do valor dos créditos e, conseqüentemente, um aumento do valor a pagar das contribuições cujos demonstrativos de valores se encontram nos Quadros abaixo.

Cientificada dos autos de infração em 17/12/2012, a contribuinte apresentou impugnação em 11/01/2013 (fls. 13252/13282), na qual, depois de externar seu inconformismo com a improcedência das exações que lhe foram feitas e das conseqüências que elas implicam, alega que:

o lançamento tributário foi constituído pela diferença entre o valor dos créditos declarados no Dacon e o valor dos créditos da "auditoria". Os valores que foram adotados pela fiscalização foram obtidos a partir de informações prestadas no âmbito do Ato Declaratório Cofis nº 15, de 2001, introduzido pela Instrução Normativa nº 86, de 2001.

As informações prestadas por meio do layout no âmbito desse ato declaratório são meramente contábeis e possuem, entre outras informações, os bens físicos adquiridos pela impugnante no ano calendário de 2008.

Contudo, no âmbito desse ato declaratório não há informações acerca de quais operações resultaram na entrada de bens que acarretaram a escrituração de créditos de PIS/Pasep e Cofins;

as diferenças em questão são plenamente justificáveis, não servindo de base para a autuação ora combatida; em nenhum momento a fiscalização solicitou à contribuinte a composição da base de dados do Dacon para confrontar com a composição da base de dados “auditada”. Ou seja, a fiscalização se ateve a compor apenas um dos parâmetros da autuação (base auditada) sem se preocupar em compor o outro parâmetro da autuação (Dacon).

No entanto, como resultado, de forma temerária, confrontou uma base com a outra para apurar suposta diferença que viria a ser tributada; não poderia a fiscalização, a partir apenas do pressuposto de que a diferença entre os parâmetros utilizados – verificada por meio de procedimento questionável – deve ser considerada como tributável, meramente aplicar sobre tais valores as alíquotas de tributação do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos.

A diferença entre os parâmetros pode ter uma infinidade de justificativas legais e contábeis; pela sistemática adotada pela fiscalização (autuação simplesmente pela diferença de valores entre as bases, sem justificar as suas causas) a impugnante não tem como saber a razão exata da desconsideração dos créditos descontados do valor apurado sobre a base de cálculo da receita tributável; a fiscalização, com base no arquivo de dados enviado pela empresa, destacou todos os bens físicos adquiridos no ano calendário 2008, consoante arquivos eletrônicos disponibilizados por meio do certificado digital no site da Receita Federal do Brasil.

Com base nesses arquivos, a fiscalização elaborou a apuração das operações que, em sua visão, ensejam o direito à tomada de crédito do PIS/Pasep e da Cofins e a comparou com o Dacon contábil da contribuinte. Contudo, conforme ressaltado, as informações transmitidas por meio do layout contido no Ato Declaratório Cofins nº 15, de 2001 não possuem abertura dos créditos tomados de PIS/Pasep e Cofins. Outro cenário seria a comparação do Dacon com as informações fornecidas no layout do Ato Declaratório Cofins nº 25, de 2010, pois a partir deste os contribuintes começaram a transmitir, além dos valores totais dos bens e serviços adquiridos, quais deles ensejaram a tomada de crédito de PIS/Pasep e de Cofins; no caso em tela, manifestasse o cerceamento de defesa especialmente pela presunção do auditor fiscal de apurar o crédito supostamente a maior de PIS/Pasep e de Cofins, fundado em suposta diferença apontada entre os valores informados em Dacon e os valores identificados pela “auditoria”. Além disso essa suposta divergência deve ser afastada, uma vez que pode ser e é plenamente justificada e, portanto, não pode servir de base para os autos de infração; o autuante supostamente se utilizou das informações constantes no Dacon e na base “auditada” para glosar parte do crédito da contribuinte, sem todavia detalhar o critério para essa glosa; o Dacon entregue no período apenas apresenta os créditos tomados a título de PIS/Pasep e Cofins por contas meramente contábeis, sendo impossível verificar sobre quais operações

específicas a contribuinte realizou a respectiva tomada de créditos.

Dessa forma, apenas uma auditoria no próprio Dacon permitiria à fiscalização visualizar quais aquisições de bens e serviços geraram o aproveitamento de crédito por parte da contribuinte; sobre a sistemática adotada pela fiscalização surgem as seguintes questões: quais operações que resultaram na escrituração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins apresentadas no Dacon foram consideradas? Quais operações que a contribuinte realizou não ensejam direito ao crédito? Não há respostas a essas perguntas e a falta delas, necessariamente, implica diretamente no cerceamento de defesa; deve-se questionar a própria motivação do ato administrativo consubstanciado nos autos de infração de PIS/Pasep e de Cofins, restando demonstrada uma nulidade, especialmente se considerarmos que a impugnante opera da mesma forma há muitos anos, muito além do período envolvido neste procedimento de fiscalização, e que desde sempre sofre constantes fiscalizações, inclusive estando sujeita ao acompanhamento diferenciado pela Receita Federal do Brasil, sem que houvesse, até hoje, nenhum questionamento sequer semelhante em argumentos ou natureza ao ora pretendido pelo autuante. Essa motivação, no entanto, simplesmente não existiu no caso vertente, não podendo alegar-se que as informações prestadas pela fiscalização seriam esclarecedoras, pois a autuação combatida não demonstrou os motivos pelos quais simplesmente desconsiderou a sistemática de apuração de crédito de PIS/Pasep e Cofins realizadas no Dacon; • os autos de infração estão repletos de suposições e conjecturas que não conferem certeza ao lançamento; • a diferença de valores de crédito apontada pela fiscalização não possui subsídios que permitam presumir a falta de pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins; • a fim de comprovar o quanto acima alegado, faz-se necessária a baixa dos autos em diligência, visando à conferência minuciosa da correspondência existente entre os valores declarados no Dacon e a base “auditada” constituída pela fiscalização. Impedir a realização da diligência, em casos como o presente, é ferir os ditames que regem o princípio da verdade material, o qual deve nortear o processo administrativo; • a intenção da fiscalização de excluir diversos créditos de PIS/Pasep e Cofins se demonstra contrária à sistemática não cumulativa dessas contribuições; • após a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, conferir status constitucional à não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, por meio da inclusão do § 12 ao art. 195 da Constituição Federal, não se pode mais interpretar essa sistemática exclusivamente pelas prescrições das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. De acordo com o § 12 do art. 195 da Constituição, à legislação infraconstitucional cabia apenas definir os setores da economia que se sujeitam ao regime não cumulativo, e nada

mais. Assim, segundo a própria Constituição Federal, a não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins deve ser plena às atividades econômicas inseridas nessa sistemática por legislação infraconstitucional; • o valor constitucional da não cumulatividade é desonerar o preço das mercadorias pela extinção do efeito cascata. Fica claro, então, que “desoneração” é a palavra chave do conceito dessa sistemática e, no caso do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aplicada para desonerar o faturamento dos contribuintes; • à perfeita realização do art. 195, § 12, da Constituição, a legislação infraconstitucional deveria eleger os setores da economia que fariam jus ao regime não cumulativo e, aos contribuintes destes setores, viabilizar a completa e irrestrita desoneração de seus faturamentos. E não se verifica na norma desse dispositivo constitucional nenhuma vedação à não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. Essa regra não se caracteriza como uma mera recomendação do constituinte, mas como um princípio constitucional de observância obrigatória; • a sistemática da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins foi instituída pelas Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003. Diante da multiplicidade de custos que podem gerar créditos de PIS/Pasep e Cofins, e tendo em vista que as leis instituidoras da sistemática não cumulativa trouxeram conceitos abstratos com relação aos créditos a serem utilizados, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativa nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, que restringiram o alcance do conceito de gastos que podem gerar créditos de PIS/Pasep e Cofins. Segundo esses normativos, somente os gastos com insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços poderiam gerar os créditos. Esse conceito aproxima-se muito do utilizado para apuração de créditos de IPI e é muito restrito, ainda mais tendo em conta que o intuito do constituinte foi criar a não-cumulatividade para desonerar o preço das mercadorias pela extinção do efeito cascata; • a 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no âmbito do processo administrativo nº 11020.001952/200622, alargou o conceito de insumo. Segundo o acórdão naquele processo administrativo, todos os custos decorrentes de gastos feitos com pessoas jurídicas e que sejam necessários para a operação dos contribuintes devem gerar créditos para a apuração do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, aproximando o conceito de crédito das contribuições com o conceito de despesas dedutíveis para a apuração do IRPJ. Ainda que o Carf não contemple expressamente em alguns dos seus julgados que deve ser aplicada a mesma sistemática das despesas do IRPJ, para fins de apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins, é notório que esse órgão de julgamento entende que não é aplicável o conceito restritivo de insumos da legislação do IPI; • o entendimento recente do Poder Judiciário também é no sentido de que os créditos de PIS/Pasep e Cofins devem ser apurados em todas as despesas realizadas com pessoas jurídicas sujeitas às respectivas contribuições. Em outras palavras, o Judiciário possui claro

entendimento de que o conceito de insumos para fins da aplicação da não cumulatividade não se baseia no uso do conceito de insumo nos moldes do IPI, mas sim sobre o universo de despesas necessárias incorridas pelos contribuintes;

economia que se sujeitam ao regime não cumulativo, e nada mais. Assim, segundo a própria Constituição Federal, a não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins deve ser plena às atividades econômicas inseridas nessa sistemática por legislação infraconstitucional; o valor constitucional da não cumulatividade é desonerar o preço das mercadorias pela extinção do efeito cascata. Fica claro, então, que “desoneração” é a palavra chave do conceito dessa sistemática e, no caso do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aplicada para desonerar o faturamento dos contribuintes; à perfeita realização do art. 195, § 12, da Constituição, a legislação infraconstitucional deveria eleger os setores da economia que fariam jus ao regime não cumulativo e, aos contribuintes destes setores, viabilizar a completa e irrestrita desoneração de seus faturamentos. E não se verifica na norma desse dispositivo constitucional nenhuma vedação à não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. Essa regra não se caracteriza como uma mera recomendação do constituinte, mas como um princípio constitucional de observância obrigatória; a sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins foi instituída pelas Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003. Diante da multiplicidade de custos que podem gerar créditos de PIS/Pasep e Cofins, e tendo em vista que as leis instituidoras da sistemática não cumulativa trouxeram conceitos abstratos com relação aos créditos a serem utilizados, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativa nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, que restringiram o alcance do conceito de gastos que podem gerar créditos de PIS/Pasep e Cofins. Segundo esses normativos, somente os gastos com insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços poderiam gerar os créditos. Esse conceito aproxima-se muito do utilizado para apuração de créditos de IPI e é muito restrito, ainda mais tendo em conta que o intuito do constituinte foi criar a não cumulatividade para desonerar o preço das mercadorias pela extinção do efeito cascata; a 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no âmbito do processo administrativo nº 11020.001952/200622, alargou o conceito de insumo. Segundo o acórdão naquele processo administrativo, todos os custos decorrentes de gastos feitos com pessoas jurídicas e que sejam necessários para a operação dos contribuintes devem gerar créditos para a apuração do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, aproximando o conceito de crédito das contribuições com o conceito de despesas dedutíveis para a apuração do IRPJ. Ainda que o Carf não contemple expressamente em alguns dos seus julgados que deve ser aplicada a mesma sistemática das despesas do IRPJ, para fins de apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins, é notório que esse órgão de julgamento entende que não é aplicável o conceito restritivo de insumos da legislação do IPI; o entendimento recente do Poder Judiciário também é no sentido de que os

créditos de PIS/Pasep e Cofins devem ser apurados em todas as despesas realizadas com pessoas jurídicas sujeitas às respectivas contribuições. Em outras palavras, o Judiciário possui claro entendimento de que o conceito de insumos para fins da aplicação da não cumulatividade não se baseia no uso do conceito de insumo nos moldes do IPI, mas sim sobre o universo de despesas necessárias incorridas pelos contribuintes;

é claro que a base legal que permite a tomada de créditos disposta no Termo de Intimação Fiscal – arts. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e 3º da Lei nº 10.833, de 2003 –foi utilizada de maneira restritiva, tal como a sistemática de crédito existente para o IPI, já que a glosa de supostos créditos considerados pela contribuinte indicam esse caminho. Porém, importante reiterar que a impugnante não possui, com base na auditoria realizada pela fiscalização, como definir quais operações realizadas resultaram em glosa de créditos; as divergências apontadas pela fiscalização não só não possuem subsídios que permitam presumir a falta de pagamentos das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, como ferem preceitos legais e constitucionais; ainda que se desconheça os critérios que foram efetivamente glosados no Dacon, percebe-se que a fiscalização adotou um critério para sua “auditoria” totalmente em desacordo com o recente posicionamento do Carf e do Poder Judiciário, devendo, portanto, o auto de infração ser prontamente cancelado.

Ao final a impugnante protesta pela juntada posterior de todos os documentos necessários à comprovação de suas alegações, bem como que seja deferida a realização de perícia, quando então indicará seu assistente técnico. Requer, ainda, que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas a seu advogado”.

As alegações da recorrente foram afastadas ao argumento da não comprovação das afirmações, que o lançamento deu-se tomando as informações prestadas pela contribuinte, que os fatos foram descritos de modo claro, sendo assim, improcedente argumentação de nulidade por cerceamento de defesa, como se vê da ementa do acórdão:

“CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. DESCRIÇÃO CLARA DOS FATOS.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando, ao contrário do que alega a contribuinte, a descrição dos fatos que motivaram a lavratura do auto de infração foi feita com clareza e precisão, estando disponíveis nos autos documentos que discriminam todos os dados utilizados para o lançamento de ofício.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

ATOS NORMATIVOS.

É dever dos julgadores que compõem as turmas das DRJs observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos, não cabendo discutir, em sede de contencioso, alegações que remetam a questões de suposta ilegalidade e inconstitucionalidade desses atos.

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não têm valor.

NÃO CUMULATIVIDADE.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CONTABILIDADE. NOTAS FISCAIS. DACON. DIFERENÇAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

É correto o procedimento fiscal de apurar os valores de créditos, na sistemática não cumulativa, a partir das notas fiscais, livros contábeis e demais documentos apresentados pela fiscalizada e, constatada diferença em relação aos valores informados no Dacon, efetuar o respectivo lançamento de ofício do crédito tributário devido.”

Sobreveio o Voluntário, sustentando a mesma matéria da fase de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho, relator.

Cuida-se de recurso tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

O cerne da questão encontra, a meu sentir, no detalhamento do critério utilizado pela fiscalização para concluir divergência entre as informações do DACON e a base “auditada”. Os únicos demonstrativos da fiscalização são os quadros apontando as divergências que encontram as fls. 13201/13205, do Termo de Verificação Fiscal, sem, contudo, dizer com precisão quais as notas fiscais e de onde teria sido extraídos os dados, apenas menciona que foi das informações apresentadas pela empresa Interessada, sem, contudo, declinar detalhamento quais as operações e quais os insumos computados pela recorrente que não lhe assegura o direito de tomar crédito.

Cerceamento do direito de defesa

A sustentação de presunção, indícios, incerteza dos critérios para autuação, ao argumento de que Auto de Infração, bem como, o Termo de Verificação Fiscal não indicou

com precisão quais os insumos a permitir a tomada do crédito, sem, contudo, identificar sobre o que lhe estava sendo glosado, pois, os demonstrativos elaborados pela fiscalização não representam, com exatidão, os acontecimentos fáticos dos autos.

Assim, há de percorrer o caminho adotado pela fiscalização.

É fato que a fiscalização do confronto entre os dados do Dacon e a Base auditada deixou de vincular quais os documentos fiscais (notas fiscais) que davam suporte a glosa, dificultando a defesa e o julgador, tanto é verdade que julgador de piso ao constatar esse fato, assim se pronunciou:

“... entendo que o presente processo administrativo deva ser baixado em diligência, uma vez que, pela análise dos autos, realmente não é possível identificar especificamente quais créditos foram desconsiderados pelo Autuante e a razão pela qual ele assim procedeu...”

O Julgador da Instância inferior observou como lhe é peculiar a ausência de motivação, preferiu baixar o feito em diligência com intuito de buscar meios a sanar o lançamento, determinando a fiscalização que fosse claro quanto ao motivo da lavratura do auto de infração, em razão da impossibilidade de identificar especificamente quais os créditos foram desconsiderados e a razão pela qual ele assim teria procedido, restando evidente a falta de clareza, como se extraí da motivação para realizar a diligência transcrita acima.

Ao examinar as planilhas trazidas junto com o resultado da diligência sou inclinado a concordar com a Recorrente, ao contrário do julgado recorrido, para mim continua nebulosa a apuração, não há como identificar a olho nu a origem das divergências a justificar o lançamento. É insuficiente dizer que o motivo se refere à diferença entre o Dacon e base de cálculo encontrada pela fiscalização, mencionar esse como causa jurídica se revela escassa a abrangência dos acontecimentos capaz de sustentar a certeza do lançamento.

O CFOP, o código NCM, a descrição NCM e a totalização correspondente a Nota Fiscal, sem colecioná-las, nota fiscal por nota fiscal, vinculando-as a cada tipo de glosa efetivada, configura barreira a defesa, e, também ao julgador. De modo que, a memória de cálculo demonstrando a composição das planilhas, apontando de onde foram extraídos os dados, e, dissecando a base DACON e da base “auditada”, com base nas notas fiscais, revelaria medida acertada, deixando ser realizado pela fiscalização macula o lançamento.

Mesmo realizando a diligência determinada pela DRJ, os demonstrativos não esclarecem os itens glosados, ocultando os dados, de modo a permanecer o vício inicial, não entrevejo na insistência de nova diligência por parte da Recorrente de que podem ser clarificadas as dúvidas lançadas ao trabalho fiscal, pois, penso que trata de vício insanável.

Na descrição das irregularidades consignadas no relatório fiscal, assim como, no Termo de Verificação Fiscal, anota a existência de divergências entre o Dacon e a Base auditada, o que não são suficientes para se ter conhecimento de quais itens dos insumos foram glosados, seria necessário vincular uma a uma as notas fiscais para que fosse possível aquilatar a verdade material.

Afirmção do agente encarregado de que “... lançamento tributário referente ao calendário 2007 é a diferença entre o valor dos créditos declarado no DACON e o valor dos créditos da auditoria da contabilidade e das notas fiscais”, mas deixando de vincular cada nota

fiscal a glosa, colocou em risco todo o trabalho fiscal. A descrição e as informações trazidas pela fiscalização não leva a compreensão das causas de fato, o que caracteriza cerceamento de defesa e do contraditório.

Como é de conhecimento geral os requisitos da lavratura do auto de infração encontram inscubidos no art. 10 do Decreto lei nº 70.235/72, que determina descrição do fato, verificado a necessidade de esclarecimentos mais extensos, emprega-se o relatório fiscal enriquecendo a descrição assinalada no corpo do auto de infração no sentido de suprir a necessidade de clareza na identificação do fato.

Inexistindo elementos essenciais a permitir a identificação do fato, elementos esses necessários a plena defesa, impossibilita o contribuinte elaborar de modo pleno e irrestrito a defesa da imputação de irregularidade lhe atribuída quanto o desconto dos créditos oriundos das aquisições.

Assim como, a doutrina rejeita lançamento genérico, sem especificação dos elementos - receita que consubstancia o fato gerador. Segundo a doutrina, no direito tributário vige a regra da tipicidade fechada quanto à identificação do fato imponível. Motivo pelo qual se exige como elemento do lançamento a identificação, se ao lançar o agente deixa de identificar quais as receitas que passaram a fazer parte da base de cálculo, distinta daquelas informadas pela empresa autuada, impõe, sob pena nulidade, que seja minuciosamente identificada uma a uma. Essa exigência também se dá quando Administração fiscal exerce seu poder de verificação em relação ao direito do contribuinte tomar crédito na sistemática não cumulativa.

No caso concreto o titular do procedimento fiscal deixou de produzir as provas suficientes para esclarecer e justificar as glosas procedidas e exigir por meio do lançamento a reparação de uma suposta lesão.

Não restaram claras a descrição dos fatos e a imputação, assim como as provas trazidas pela fiscalização em relação ao que alega. Ou seja, os motivos em que se assenta o auto de infração lavrado simplesmente não correspondem à realidade factual, de forma que, tratando-se de ato administrativo de natureza tributária, há vício insanável em um de seus elementos (motivo/motivação), não existindo possibilidade de correção, o que impõe a declaração de sua nulidade.

A jurisprudência administrativa é majoritária em reconhecer a nulidade do ato administrativo nestas hipóteses, quais sejam, quando existentes vícios em qualquer um de seus cinco elementos (sujeito, objeto, forma, finalidade e motivo), quando não passíveis de convalidação, como sói ocorrer com os defeitos na motivação do ato.

Neste sentido, a Administração possui o poder-dever de rever, inclusive de ofício, os atos administrativos praticados quando eivados de nulidade, como, aliás, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal por intermédio das súmulas 346¹ e 473².

O Decreto Federal nº 70.235/72, no art. 10, descreve, no inciso III, o motivo de fato, e no inciso IV, o motivo de direito, nestes termos:

¹ A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

² A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

“Art. 10 – O auto de infração era lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà:

.....

III – a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.”

No caso inexistente o motivo a justificar o lançamento diante da realidade dos fatos, é oportuno a lição de Hely Lopes Meirelles, que:

“(…) A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. Mesmo os atos discricionários, se forem motivados, ficam vinculados a esses motivos como causa determinante de seu cometimento e se sujeitam ao confronto da existência e legitimidade dos motivos indicados. Havendo desconformidade entre os motivos e a realidade o ato é inválido. (...)” (Curso de Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 25 ed., pp. 186/187).

Nessa mesma linha pensa o professor Celso Antonio Bandeira de Mello, ao falar da Teoria dos motivos determinantes, em breve resumo diz:

*“A propósito dos motivos e da motivação, é conveniente, ainda, lembrar a “teoria dos motivos determinantes”. De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de “motivos de fato” falsos, **inexistentes incorretamente qualificados vicia o ato**, mesmo quando, conforme há se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejaria a prática do ato...”*

E arremata afirmando:

“... Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam...” (Celso Antonio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, 22ª Edição, pg.386)

Concluo no sentido de que existe inconsistência na constituição do crédito tributário da COFINS pela maneira insegura com que se deu a autuação, principalmente, quanto à determinação da matéria tributável, a fiscalização deixou atender os requisitos essenciais inscritos no art. 142 do CTN.

Com estas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso para **cancelar o lançamento**.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à anulação do lançamento por inconsistência da descrição dos fatos e, conseqüente, cerceamento de defesa.

O argumento fundou-se na alegação da recorrente de impossibilidade de exercer seu direito de ampla defesa em razão da deficiente descrição dos fatos, impossibilitando conhecer com exatidão as imputações que lhe foram feitas.

A recorrente alegou a falta de justificativa por nota fiscal, a argumentação genérica quanto à interpretação do conceito de insumo, a utilização de estrutura arbitrária na exposição dos cálculos, tornando impossível exercer com amplitude o contraditório e a ampla defesa.

Constata-se que a metodologia utilizada pela fiscalização foi a de utilizar os dados constantes nos arquivos digitais entregues pela fiscalizada e compor a base de cálculo dos créditos relativos a bens para revenda, bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos. A partir dos dados obtidos, efetuou-se a soma das bases de cálculo dos três itens e comparou-se com a soma das respectivas três linhas do Dacon, informadas pela recorrente.

De plano, verifica-se que a metodologia foi mais favorável à recorrente que simplesmente partir de sua base informada para então glosar o que entender indevido, pois partindo da análise dos dados de forma “bruta”, a fiscalização não se restringiu aos valores informados pela recorrente, mas a todo o universo de dados informado nos arquivos digitais.

Inicialmente, ao analisar-se a apuração de bens para revenda, de plano, verifica-se que não houve, de fato, qualquer glosa a este título do apropriado pela recorrente. Constata-se que no Dacon, a recorrente informou bases de cálculo maiores que zero em fevereiro e novembro, em valores extremamente inferiores aos apurados e reconhecidos pela fiscalização como passíveis de creditamento. Em números, a recorrente informou, no ano, base de bens para revenda de R\$ 2.825.588,49 enquanto a fiscalização reconheceu base de R\$ 2.654.661.976,96, ou seja, dois bilhões e seiscientos e cinquenta milhões a mais de base de cálculo favorável à recorrente, o que revela, na realidade, a inexistência de qualquer glosa a este título por parte da fiscalização.

Aliás, o que a fiscalização denominou de glosa de bens para revenda se trata, meramente, de planilha com valores apurados pela própria fiscalização que não dão direito a crédito e que foram subtraídos do total de bens para revenda adquiridos pela recorrente de pessoas jurídicas, o que ao final, resultou na base líquida informada no Termo de Verificação Fiscal, em generosos R\$ 2.654.661.976,96.

Não obstante esta situação, salienta-se que tal planilha demonstrou por mês, por nota fiscal, por CFOP, por NCM, por produto descrito, por fornecedor, o valor mensal da base de aquisições para revenda, a partir dos informados pela própria recorrente em seus arquivos digitais. Diferentemente do descrito no processo 19515.720135/2012-65, a fiscalização detalhou a planilha por nota fiscal, aumentando em centenas de páginas tal demonstrativo. Como se era de esperar, a indicação das notas fiscais, embora veemente alegada como necessária, ao que parece não ajudou a recorrente, pois continuou sua argumentação de cerceamento de defesa, solicitando a justificativa da glosa por nota fiscal.

O que se depreende, de fato, é que estas informações eram suficientes, com ou sem a indicação de nota a nota, para que a recorrente pudesse verificar sua correção, pois que os dados constantes das planilhas foram definidos e informados por ela própria e constam em sua base de dados. Exemplificando, as aquisições de bens para revenda de produtos monofásicos de NCM 3303.00, 3304, 3305, 3306, 3307 não dão direito a crédito, por conta da restrição contida na alínea "b" do inciso I do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e a planilha evidenciou as aquisições destes produtos, detalhados sob as métricas acima especificadas.

Quanto aos bens utilizados como insumos, a fiscalização adotou a mesma metodologia, elaborando uma planilha geral contendo todas as aquisições para industrialização, cujos fornecedores foram pessoas jurídicas, e detalhando para cada produto (descrição e NCM), por nota fiscal, para cada fornecedor, por CFOP, o valor mensal contido nos arquivos digitais apresentados pela recorrente. Em relação aos bens para insumos importador, a fiscalização indicou a base considerada, por DI registradas e por NCM, por dia de desembarço e por importador.

A seguir, a fiscalização elaborou uma planilha de glosa, indicando, por mês, por nota fiscal, por CFOP, por NCM, por descrição do produto, por fornecedor, o valor da glosa considerada, informando que tais produtos não se enquadram na definição de insumo de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, regulamentado na IN SRF nº 404/2004, em seu artigo 8º, trazendo uma definição restritiva de insumos, similar à do IPI e que é a adotada pela Receita Federal do Brasil.

O total glosado em função da definição de insumos resultou em R\$ 84.037.320,89, apenas 2,18% do valor informado pela recorrente no Dacon de R\$ 3.838.258.696,02. Entretanto, o total constante nos arquivos digitais para bens adquiridos como insumos, a partir dos CFOP considerados pela fiscalização, montou em R\$ 1.175.121.277,70, ou seja, pouco mais de 30% do informado no Dacon, do que se infere que as informações contidas nos arquivos foram muito inferiores que as informações prestadas no Dacon. Ora, tal constatação demandaria da recorrente não sua insurgência quanto à necessidade de se mostrar nota a nota fiscal, mas sim, que identificasse as divergências em relação à planilha geral de bens como insumos, seja em relação a CFOP não considerados, produtos não considerados, fornecedores não considerados, ou mesmo erro nos valores informados. Mas não, preferiu a recorrente se insurgir contra a falta de justificativa por nota fiscal, mesmo possuindo a demonstração da planilha por nota fiscal.

Exemplificando: consta na planilha que CANETA HIDROG 850 AZUL PILOT/10204, adquirida em 01/2008, mediante a NF 726956, no CFOP 1101 (compra para industrialização), de NCM 96082000, adquirida pelo estabelecimento da recorrente 61.068.276/0102-40, do fornecedor CNPJ 03.746.938/0001-43, no valor de R\$ 0,79 não foi

considerada como insumo pela fiscalização, a teor da IN SRF nº 404/2004. Que mais informação a recorrente necessita?

Por fim, a planilha de serviços como insumos elaborada pela fiscalização resultou em apenas R\$ 29.221.924,49, totalizados mensalmente, a partir dos CFOP 1124, 1125, 2124 e 2125 que referem-se a serviços de industrialização efetuados por terceiros. Percebe-se na planilha-resumo constante do Termo de Encerramento de Diligência, que não houve qualquer glosa em relação a tais valores considerados. Porém, o valor é extremamente inferior aos R\$ 584.964.038,52, valor este que a recorrente nem se preocupou em detalhar no mesmo nível da planilha utilizada pela fiscalização, indicando possíveis CFOP's não considerados ou valores outros não considerados pela fiscalização, limitando-se a argumentação genérica de justificativa por nota fiscal e falta de clareza.

Depreende-se, ao final, que a fiscalização partiu dos dados das notas fiscais de entrada, informadas pela própria recorrente em arquivos digitais, para a elaboração de planilhas detalhadas por mês, por nota fiscal, por CFOP, por NCM, por descrição produto e por fornecedor, demonstrando o total obtido a partir dos arquivos digitais, que se mostrou muito inferior ao informado pela recorrente no Dacon, nas linhas de bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos, resultando na glosa relativa a estas linhas, que, embora "amortizadas" pelo reconhecimento superior ao requerido pela recorrente de bens para revenda, montou ainda em diferenças tributadas nestes autos.

Por seu turno, a recorrente, embora detivesse a posse de todos os dados informados à fiscalização, sob qualquer detalhamento, inclusive por nota fiscal, preferiu enveredar por argumentação de cerceamento de defesa, ao invés de combater o mérito da autuação.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade acatada pelo relator.

No mérito, a recorrente defendeu que a definição de insumo para a não-cumulatividade não se restrinja à definição adotada pela Receita Federal do Brasil, disposta nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, expondo vários entendimentos jurisprudenciais, tanto no âmbito administrativo quando no judicial, ora abrangente compreendendo os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, ora se restringindo ao custo de produção, ora à essencialidade.

A não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

III - (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

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)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na

*prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
(Vigência)*

Lei nº 10.833/2003:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica
poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção
de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)
(Regulamento)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às
mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº
10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela
Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei
nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*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)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de
vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a
pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*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)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao
ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a
terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à
venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº
11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de
terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha
integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada
conforme o disposto nesta Lei;*

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Constata-se também que há divergência no STJ sobre o tema, tendo a matéria sido afetada como recurso repetitivo no REsp 1.221.170/PR. Assim, verifica-se que no REsp 1.246.317-MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, decidiu-se pela ilegalidade parcial do artigo 66º da IN SRF nº 247/2002 e do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, na parte em que trata do conceito de insumos, adotando no acórdão um mais abrangente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ:

"Embargos de declaração manifestados com notório propósito de questionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 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 e 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.

7. Recurso especial provido.

De forma antagônica, no REsp Nº 1.128.018 - RS, decidiu-se pela legalidade das referidas INs e do conceito restrito de insumos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA

SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF.

MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. “Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo” (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

7. Recurso especial a que se nega provimento.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "*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*". De plano, salta aos olhos a

impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

Súmula CARF nº 19: *Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

A terceira corrente, buscando uma definição própria para insumos, se refletiu em vários acórdãos deste conselho, em maior ou menor abrangência:

Acórdão nº 930301.740:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, 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.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão nº 3202001.593:

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.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Acórdão nº 3201-001.879:

COFINS. NÃOCUMULATIVIDADE.

INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito

passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.

Acórdão nº 3401-002.860:

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

Acórdão nº 3301-002.270:

COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.

Acórdão nº 3403-003.629:

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 deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Entendo, pois, que a expressão "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente de ter havido contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal

Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram

alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não podem ser considerados custos de transformação, pois são aplicados aos produtos já acabados.

Estabelecidas as premissas acima, entendo que a análise da possibilidade de creditamento deve ser enfrentada em cada produto utilizado, devendo sua natureza e sua função no processo produtivo ou de prestação de serviços ser identificada, para que se possa inferir o enquadramento na definição de insumo.

No caso, a recorrente não apresentou qualquer alegação de mérito quanto aos bens utilizados como insumos ou serviços utilizados como insumos que entendesse serem passíveis de creditamento, limitando-se a alegar o cerceamento de defesa, quando do encerramento da diligência. Apenas em recurso voluntário, a recorrente apresentou planilhas, requerendo diligência para que pudessem ser analisadas.

Neste ponto, entendo que o princípio da verdade material não é absoluto e deve ser sopesado com o instituto da preclusão processual. No caso concreto, a apresentação de planilhas em recurso voluntário dependentes de diligência para confirmação de sua veracidade não é suficiente para afastar a preclusão processual prevista no §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972³.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

³ § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Processo nº 19515.722935/2012-11
Acórdão n.º **3302-003.008**

S3-C3T2
Fl. 29

CÓPIA