



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

Processo n° 10675.004811/2004-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-001.707 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2013
Matéria COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CCO Construtora Centro Oeste Ltda
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, para verificar se determinado bem ou serviço pode ser qualificado como insumo, é necessário analisar seu grau de inerência (um tem a ver com o outro) com a produção ou o produto, e o grau de relevância desta inerência (em que medida um é efetivamente importante para o outro ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Nos termos da Súmula CARF n° 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

[assinado digitalmente]

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram ainda da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (presidente), José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martinez Lopez, Paulo Guilherme Déroulède e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ do Rio de Janeiro I que julgou procedente o lançamento, por entender que as despesas relacionadas pela ora Recorrente não podem ser consideradas como "insumo" para fins de apuração da COFINS devida, uma vez que este termo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

A ora Recorrente foi notificada da lavratura de Auto de Infração para lhe exigir o montante de R\$ 1.831,60, a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e R\$ 1.373,70 de multa, acrescido, ainda, de juros de mora, relativa aos períodos de fevereiro e março de 2004.

De acordo com a fiscalização, referidos valores decorreriam do fato de a ora Recorrente, na apuração da COFINS não cumulativa, ter abatido, indevidamente, créditos calculados sobre gastos com bens e serviços não enquadrados na definição de insumos, os quais estão discriminados por períodos de apuração na planilha de fl. 25. A dedução de tais créditos foi glosada, uma vez que a fiscalização entendeu não ter sido demonstrado que os desembolsos se relacionavam a itens necessários ao processo de produção.

Contra a exigência, a contribuinte apresentou impugnação alegando, em apertada síntese, que (i) todas as despesas se destinaram a auxiliar o seu processo produtivo, compondo, ainda que de forma indireta, em alguns casos, os custos de produção e prestação de serviços, o que já seria suficiente para caracterizá-las como insumos; (ii) os valores da multa proporcional e dos juros incidentes sobre o valor do principal são abusivos, configurando confisco, o qual é vedado pela Constituição Federal.

A DRJ do Rio de Janeiro I julgou o lançamento procedente nos seguintes termos:

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que sejam intrínsecos à atividade e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

DIFERENÇAS ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E OS DECLARADOS OU PAGOS.

Constatadas diferenças entre os valores escriturados e os declarados e/ou pagos, as mesmas devem ser exigidas através de lançamento de ofício.

Lançamento Procedente.

Irresignada, a contribuinte recorreu a este Conselho repetindo as razões da sua Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, a presente controvérsia versa, essencialmente, sobre a definição do conceito de insumo para fins de reconhecimento do direito ao crédito de COFINS no regime não cumulativo. Afinal, apenas depois de estabelecido o conteúdo e alcance é que será possível afirmar, com segurança se as despesas com matérias de escritório, informática, material de higiene e limpeza copa/cozinha e deslocamento de funcionário geram crédito no caso específico da atividade da Recorrente. Alternativamente, a Recorrente requer, ainda, o cancelamento da multa e dos juros aplicados, uma vez que, no seu entender, eles violariam o princípio constitucional do não confisco.

Conceito de insumo

Pois bem. A não-cumulatividade da COFINS foi instituída pela Lei nº 10.833/03, a qual permite o desconto de créditos sobre (i) bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e sobre (ii) custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Neste sentido, o artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, estabelece que:

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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

Nos termos do referido dispositivo legal, o valor devido a título de COFINS será apurado pela aplicação da alíquota de 7,6%, sobre a base de cálculo definida no artigo 1º, da Lei nº 10.833/03¹, e, do valor apurado, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Desse modo, é possível observar que o direito creditório do sujeito passivo surge com a aquisição de insumos que serão utilizados no desenvolvimento de sua atividade.

Ao dispor sobre o conceito de insumo contemplado na sistemática não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, Natanael Martins nos explica que ele “*está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço*”.²

De fato, a definição de insumo, para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, se relaciona com a ideia de relação intrínseca entre os bens e serviços adquiridos e a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, os quais devem refletir, ainda que mediatamente, na receita/faturamento sobre o qual incidirá referidas contribuições.

Neste contexto, sempre deverá ser considerado como o insumo o bem ou serviço que seja necessário ao desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica ou para a existência do processo produtivo ou do produto, ou ainda, que contribua para que estes (processo e produto) tenham determinadas características.

Neste sentido, são os ensinamentos de Marco Aurélio Greco:

Vale dizer, “utilizar como insumo” é extrair dos bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas. Vale dizer, fazer com que – no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte – processo e produto sejam o que são. (...)

*A análise feita leva a uma conclusão preliminar no sentido de dever-se considerar “utilizados como insumo” para fins de não cumulatividade de PIS/COFINS todos os elementos físicos ou funcionais – o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições – que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerados pelas contribuições.*³

¹ Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

² MARTINS, Natanael. *O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS*. In PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 207.

³ GRECO, Marco Aurélio. *Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Julho/Agosto de 2008, nº 34, pp. 416-20.

Tecidos esses comentários e tomando de empréstimo as terminologias utilizadas por esses autores, concluímos que para que um determinado bem ou serviço seja considerado como insumo, deve-se analisar seu grau de inerência (um tem a ver com o outro) com a produção ou o produto, e o grau de relevância desta inerência “(em que medida um é efetivamente importante para o outro, ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências)”.⁴

Neste ponto, vale ressaltar que a definição do conceito de insumo proposta pela Instrução Normativa SRF nº 404/04 para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, na sistemática não cumulativa, é manifestamente ilegal, na medida em que estabelece restrição não prescrita na lei. Eis sua formula textual:

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:

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 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.

(...)

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Como é possível perceber, a Receita Federal do Brasil pretendeu, com a promulgação da referida Instrução Normativa, limitar o alcance de legislação ordinária (Lei nº 10.833/08). Entretanto, por se tratar de veículo introdutor secundário, não se sustentam os comandos que são manifestamente contrários aos da norma de superior hierarquia que lhe empresta fundamento de validade (a lei).

Ademais, ainda que fosse possível a alteração das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 por norma de inferior hierarquia, o que se admite apenas para argumentar, não se pode olvidar que a Instrução Normativa SRF nº 404/04, ao equiparar a definição de insumo para fins de não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, com o de insumo para fins de não-cumulatividade de IPI e ICMS, incorreu em manifesto equívoco. De fato, a presente equiparação não tem qualquer sustentação jurídica, uma vez que a não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS não tem o mesmo perfil da empregada ao IPI e ao ICMS.

Isso porque, no caso do IPI e do ICMS, o referencial para se analisar o conceito de insumo, é um objeto físico (produto). De forma diferente, no caso da COFINS, o referencial é a atividade e processo de produzir e fabricar, sendo que a partir dessa referência que se identificará quais os bens e serviços serão considerados insumos.

Por outro lado, enquanto o IPI e ICMS incidem sobre o produto/mercadoria, a COFINS incide sobre o faturamento da pessoa jurídica, o que demonstra que o universo de elementos abrangidos pela não-cumulatividade de COFINS é mais amplo do que o de IPI/ICMS.

Sobre a inaplicabilidade da Instrução Normativa SRF nº 404/04, face às diferenças existentes entre os insumos de COFINS e os insumos de IPI e ICMS, Ricardo Mariz de Oliveira ensina que:

Com efeito, essa interpretação está assentada, ou ao menos influenciada determinantemente, pelo conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram créditos de IPI, e também de ICMS. Acontece que as leis destes dois impostos não admitem, como fazem as Leis nº 10.637 e 10.833, a dedução ou o crédito relativo a insumos em geral, pois restringem os créditos aos valores devidos na operação imediatamente anterior sobre apenas alguns tipos de insumos, que são exatamente as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem.

Sem ser necessário adentrar em qualquer discussão relativa à extensão dos créditos de IPI e de ICMS, para se poder distingui-los das deduções relativas a insumos para efeito de quantificação da COFINS e da contribuição ao PIS, basta ver que, quanto ao IPI, a redução dos créditos a apenas os três grupos de insumos deriva de expressa disposição da respectiva

legislação, enquanto que no ICMS as leis que o regem têm disposições inteiramente diversas das contidas nas Leis nº 10.637 e 10.833.

Além disso, em benefício da citada instrução normativa sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da COFINS e da contribuição ao PIS, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 13.12.1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do art. 3º.

Portanto, o que dizem as mencionadas instruções normativas quanto a que somente são insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, as embalagens e quaisquer outros bens que sofram alteração, carece inteiramente de base legal. Esse ato fazendário somente teria validade jurídica se a lei expressamente tivesse permitido a dedução exclusivamente quanto a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens sob aquele requisito, em vez de autorizá-la abertamente sobre insumos destinados à produção de bens e serviços.⁵

Neste contexto, não resta dúvida de que a restrição estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 404/04 não encontra amparo legal, motivo pelo qual não poderá sequer ter seus dispositivos considerados pelo órgão julgador.

No caso em análise, a Recorrente é pessoa jurídica que se dedica à atividade de construção civil. Por outro lado, pretende ver reconhecido o direito ao crédito de Contribuição ao PIS relativo às despesas com material de escritório/informática, material de limpeza e higiene, copa/cozinha e refeitório, viagem e estadia de funcionários.

Ocorre que tais bens e serviços não guardam inerência com a atividade desenvolvida pela empresa (construção civil), tampouco podem ser considerados *efetivamente importantes para a sua produção*, razão pela qual eles não geram direito ao crédito no caso concreto. Como bem pontuado por Marco Aurélio Greco, comparativamente com o objeto social da Recorrente, o material de escritório/informática, material de limpeza e higiene, copa/cozinha e refeitório, viagem e a estadia de funcionários *apresentam apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências para a produção/produto*, não sendo, portanto, contemplados pela regra de não cumulatividade.

Note-se que, a despeito da conclusão jurídica ser a mesma, os argumentos aqui expostos são totalmente diferentes dos apresentados pela DRJ. Com efeito, diversamente do que ficou decidido no acórdão recorrido, o critério jurídico que deve ser analisado para fins de identificar se determinado bem ou serviço dá direito ao crédito é a inerência, a essencialidade para o produto/produção. Não a sua aplicação direta no produto final. Afinal, como já ressaltado, entendemos que as restrições prescritas pela IN SRF nº 404/04 são manifestamente ilegais.

Inconstitucionalidades

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Aspectos Relacionados à “Não-cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. In PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 43/44.

Por outro lado, deixo de apreciar a alegação de inconstitucionalidade na cobrança da multa e do juros, por violação ao princípio do não confisco e da capacidade contributiva, por se tratar de matéria que escapa à competência deste tribunal administrativo:

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

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

[Assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé