



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.721047/2009-75
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.032 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de junho de 2021
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente LSM BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares que dava parcial provimento ao Recurso para determinar o retorno dos autos para a instância de origem.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Ariene D Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Ariene D Arc Diniz e Amaral.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Juiz de Fora/MG, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Para iniciar o relato do caso, por bem consolidar os fatos que ensejaram a atuação fiscal, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

A interessada transmitiu a PER nº 26795.34978.160509.1.1.099053, visando o ressarcimento de direito creditório, **decorrente do PIS não cumulativo, do 4º trimestre de 2008, no valor de R\$ 121.749,01.**

Posteriormente transmitiu DCOMP(s) vinculada(s) ao referido PER, como discriminado no despacho decisório de fls. 26/32 (numeração do processo virtual), cujos débitos se encontram controlados no processo 10640.721048/200910, a este apensado.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.032 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10640.721047/2009-75

O despacho decisório, emitido pela DRFJFA/ MG:

1) **dispõe que: os valores de bens e de serviços utilizados como insumos no 4º trimestre/2008, relacionados no Anexo 2, no valor de R\$ 43.130,44 (=10.622,53+2.897,02+29.610,89), não se enquadram com o previsto na legislação que rege a matéria, quais sejam, artigos 66,69 e 100 da IN SRF 247/02 alterada pela IN SRF 358/03: artigos 8º, 221 e 226 da IN SRF 404/04, devendo, por consequência, ser glosados;**

2) Esclarece, com base nos citados dispositivos normativos, que os insumos (bens e serviços) utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, sobre os quais a legislação admite o aproveitamento como crédito da contribuição (PIS/COFINS) deve-se enquadrar no conceito definido no parágrafo 4º , inciso I, alíneas "a" e "b", do artigo 8º da IN/SRF/404/04, abaixo transcrito:

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.

Conclui que para um bem ou um serviço seja considerado como insumo na fabricação ou produção de bens destinados à venda, deverá ele ser aplicado ou consumido no respectivo processo produtivo. Tal terminologia guarda relação com o sentido econômico de insumo, considerado "stricto sensu" como todo elemento que integra o produto final. Sua natureza será assim de componente essencial ou principal na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.

Em consequência das glosas efetuadas (Anexo 2) durante a diligência fiscal para verificar a legitimidade ao ressarcimento do crédito da PIS não-cumulativa, do 4º o trimestre de 2008, a SAFIS desta Delegacia opina pelo reconhecimento parcial do direito creditório no valor de R\$ 78.618,57, conforme abaixo demonstrado, submetendo à SAORT o pronunciamento definitivo. (...)

3) detalha que: Percorrendo a **lista de serviços e materiais** constantes do Anexo 2 observa-se que maioria deles não tem qualquer especificação ou forma de utilização, ao passo que outros se apresentam com as seguintes descrições: **serviços de conserto no motor..., serviço de execução no projeto ampliav, serviços de manutenção de ponte, etc.**

Conforme enfatizado no Relatório Fiscal, para geração de crédito não basta o insumo ser necessário à manutenção do ciclo produtivo da empresa, mas que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas e químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou que sejam aplicados ou consumidos em sua produção ou fabricação.

A empresa apresenta manifestação de inconformidade, na qual alega que:

1) (...) a partir da verificação das Notas Fiscais de entrada que lastreiam tais itens, conjugando com a aplicação que lhes é dada no processo produtivo da Manifestante, conclui-se, estreme de dúvidas, que o direito ao crédito de PIS dos mencionados itens não encontra qualquer resistência por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). (vg. Energia Elétrica consumida pelo estabelecimento da empresa, serviços utilizados como insumo e de manutenção do maquinário produtivo, peças e partes de reposição do maquinário do setor produtivo, locação de máquinas e equipamentos utilizados pela empresa, etc.)

Por essa razão, **no ANEXO II do Despacho Decisório contra o qual se recorre, além de outros itens (bens e serviços) que são essenciais ao processo produtivo da Manifestante, que devem ser considerados insumos na produção, estão presentes bens e serviços, cujo direito creditório de PIS não sofre qualquer resistência por parte SRFB.** Isto será demonstrado a seguir, no tópico 3 desta manifestação.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.032 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10640.721047/2009-75

2) **discorre sobre o conceito de insumos e sua dimensão no creditamento do PIS;**

3) realiza o enquadramento dos itens que compõem o Anexo 2, agrupando-os a partir da aplicação dentro de seu processo produtivo, da seguinte forma:

Ativo imobilizado produtivo – Total R\$ 1.194,97.

Benfeitoras em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa – Total R\$ 20.861,64.

Base legal do crédito: Art. 3º, VII, da Lei nº 10.833/03.

Bens utilizados como insumo na produção Total R\$ 0,00.

Base legal do crédito: Art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03

Energia Elétrica consumida pelo estabelecimento da empresa Total R\$ 0,00.

Base legal do crédito: Art. 3º, III, da Lei nº 10.833/03.

Locação de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa Total R\$ 11,49.

Base legal do crédito: Art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03.

Insumos, frete e armazenagem da produção destinada à exportação Total R\$ 40,00.

Base legal do crédito: Art. 3º, II, IX, da Lei nº 10.833/03.

Serviços de manutenção de máquinas e equipamentos do setor produtivo Total R\$ 1.645,39.

Base legal do crédito: Art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e Solução de Divergência Cosit 35/2008.

Serviços utilizados como insumo na produção da empresa – Total R\$ 19.224,71.

Base legal do crédito: Art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

Outros insumos essenciais à atividade produtiva da empresa. Total R\$ 154,19.

Base legal do crédito: Art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e entendimento do CARF.

O processo foi baixado em diligência para a autoridade preparadora, com base: nas notas fiscais, anexadas à manifestação de inconformidade, nos registros da empresa, em suas instalações físicas e ainda na atividade por ela realizada, identificar as notas fiscais que efetivamente geram crédito de PIS/Cofins, elaborando demonstrativo com os valores que, porventura, venham a ser reconhecidos.

A autoridade preparadora elaborou informação fiscal onde justifica, de forma detalhada, a manutenção integral das glosas realizadas.

A contribuinte apresentou razões adicionais de defesa onde se destaca

- 2.1) Do descumprimento do despacho da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) pela autoridade fiscal sob pena de violação ao art. 18 do Decreto Federal nº.70.235/1972.
- rebate a Glosa MG5 – serviços não especificados e a Glosa MG2 – energia Elétrica.
- 2.3) Obscuridade quanto aos créditos gozados.

Sobreveio então o Acórdão da DRJ/JFA, negando provimento à manifestação de inconformidade da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 20/08/2009

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.032 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10640.721047/2009-75

CRÉDITO PIS/PASEP OU COFINS.

Prevalece a glosa realizada pelo Fisco, quando, com base nos atos legais e normativos que embasam o entendimento admitido pela RFB, não restou caracterizado o direito ao crédito informado pela contribuinte.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, reprisando os argumentos expostos em sua manifestação de inconformidade quanto ao mérito. Adicionalmente, apresenta as seguintes preliminares: i) nulidade pela ausência de motivos que ensejaram a glosa; ii) nulidade pela ausência de identificação do valor do crédito objeto de glosa; iii) nulidade do acórdão da DRJ por preterição do direito de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

O recurso é tempestivo, bem como os demais requisitos de admissibilidade encontram-se devidamente preenchidos, nos moldes do Decreto 70.235/72, de modo que dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relato acima, a questão de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

Tanto a autoridade fiscal quanto a decisão recorrida aplicaram o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.032 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10640.721047/2009-75

determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O voto da Ministra Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância* da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.032 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10640.721047/2009-75

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Considerando que as análises efetuadas até o presente momento nesse processo não consideram os citados critérios de essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente (lembrando que diligência requerida pela DRJ não teve esse escopo), entendo que a situação fática deve ser aclarada pela unidade de origem, considerando a nova interpretação determinada pelo STJ acerca do conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e COFINS.

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade dos atos administrativos e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para esclarecimento da controvérsia atinente aos *créditos* da Contribuição ao PIS e da COFINS. Assim, deve a autoridade fiscal de origem:

1. Intimar a Recorrente a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa (inclusive com relação às notas fiscais que não possuem a discriminação completa dos serviços prestados), nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a Recorrente deverá justificar porque considera que cada um dos bens ou serviços são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR;

2. Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima (inclusive com relação às notas fiscais que não possuem a discriminação completa dos serviços prestados, efetuando cruzamento com a escrituração das notas pela empresa), manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive sobre o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF). Tal Relatório Conclusivo deve abranger todos os Motivos de Glosas (MG1 a MG12) delineados pela autoridade fiscal na diligência anteriormente efetuada

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.032 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10640.721047/2009-75

neste processo, na medida em que a discussão sobre o conceito de insumo perpassasse cada um desses motivos de glosa.

Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

É a resolução.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz