



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.004338/2008-78
Recurso Voluntário
Resolução nº **3002-000.070 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente INDÚSTRIA DE MÓVEIS CLEMENT LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para determinar a remessa dos autos à Unidade de Origem para que proceda à reanálise do pleito do Recorrente à luz da decisão do STJ no REsp 1.221.170, em linha com o disposto na NOTA SEI PGFN MF 63/18. Após, o contribuinte deverá ser cientificado do resultado da diligência, para que se manifeste no prazo legal, e os autos devolvidos a este colegiado, para fins de julgamento. Vencida a conselheira Larissa Nunes Girard, que rejeitou a proposta de diligência.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Sabrina Coutinho Barbosa. Ausente o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, à fl. 174 dos autos:

Trata o presente processo de “Pedido de Ressarcimento” de créditos para a COFINS, relativo ao terceiro trimestre de 2006, no valor de R\$ 67.302,69.

Na análise da documentação apresentada pela contribuinte, concluiu a autoridade fiscalizadora por glosar valores declarados à Linha 13 do Dacon - Outros Valores com Direito a créditos- R\$ 47.058,29, onde foram lançados valores referentes às mais variadas despesas (fls, 51/57), tais como taxa de administração de mão-de-obra, serviço de consultoria, serviços não destinados à produção, bens ou serviços não enquadrados como insumos, dentre outros (planilha a fl, 137 e amostragem das notas fiscais às fls. 125/129);

Houve o reconhecimento parcial do direito creditório no valor de R\$ 62.979,86.

Em sua defesa, inicialmente, a contribuinte remete aos dispositivos legais contidos na Lei 10.833/2003, argumentando que foram deferidos parcialmente valores relativos a mão-de-obra e indeferidos valores relativos a custos de terceiros, manutenção de bens, despesas de veículos e com combustíveis e lubrificantes. Alega, em síntese, que todos estes custos, lançados no Dacon, estão relacionados diretamente ao processo produtivo e

Fl. 2 da Resolução n.º 3002-000.070 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10920.004338/2008-78

que estão corretos os procedimentos adotado, em vista da “solução de divergência n.º. 35 de 29/09/2008”.

No Tópico II - o Direito, a contribuinte reitera os seus argumentos quanto ao direito de descontar os créditos relacionados na Linha 13 do Dacon (taxa administrativa de mão-de-obra, serviços de consultoria vinculados à produção, manutenção e conservação de bens, despesas com veículos da produção, e combustíveis e lubrificantes) e sustenta que o seu direito está ratificado e confirmado na Solução de Divergência n.º. 35 de 29/09/2008, sendo que, com base nessa interpretação, faz jus aos valores informados integralmente.

No tópico III - O mérito, requer que sejam reconsiderados os itens glosados relativos a Linha 13 do Dacon, e relaciona sumariamente os pontos de discordância com o fisco, conforme já relatados.

Os documentos que instruíram o processo constam às fls. 02/140, e são: PER/DCOMP, cópias de peça de mandado de segurança impetrado pela contribuinte, DCTF retificadora, Dacon original, demonstrativos contábeis, atos societários, documento de identificação de sócio da empresa, procuração e notas fiscais.

Às fls. 141/145, foi anexado o despacho decisório.

Às fls. 146/159, juntou-se, novamente, procuração, cópia da sentença proferida no mandado de segurança referido e despacho da Seção De Orientação e Análise Tributária – Saort informando a determinação judicial de atualização do crédito do contribuinte pela Selic.

E, às fls. 165/168, consta a manifestação de inconformidade, com as arguições sintetizadas no relatório acima transcrito.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 173/180):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

ICIDENCIA NAO-CUMULATIVA. INSUMOS. SERVIÇOS.

Para efeito da não-cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto em fabricação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, e ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 26/10/10 (vide AR à fl. 182 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 29/11/10, Recurso Voluntário (fls. 183/187).

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.070 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10920.004338/2008-78

Em seu recurso, o contribuinte reiterou os termos de sua manifestação de inconformidade, acima sintetizados, requerendo a reconsideração da glosa efetuada sobre os itens da linha 13 da DACON. Não juntou novos documentos.

À fl. 188, consta despacho de encaminhamento informando que o contribuinte foi contatado por telefone para atualização da procuração, porém não compareceu.

Os autos, então, vieram-me conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Linhas gerais

Consoante acima narrado, a presente demanda versa sobre a análise do direito creditório do contribuinte à luz da interpretação da legislação de COFINS.

Por meio da leitura do despacho decisório, tem-se que a fiscalização entendeu por glosar parte do crédito pleiteado com base no seguinte fundamento:

A redução no valor do crédito deferido, em relação ao pedido, ocorreu devido às seguintes glosas, conforme planilha à folha 134:

1. Linha 13 do Dacon - R\$ 47.058,29 - Outros valores com Direito a Crédito. O contribuinte lançou nesta linha valores referentes às mais variadas despesas, conforme demonstrativos às folhas 51 a 57. Foram glosados os valores que não se enquadram nos incisos do art. 3º da lei n.º 10.833/2003 (taxa administrativa de mão de obra, serviço de consultoria, serviços não destinados à produção, bens e serviços não enquadrados como insumos, etc.), conforme planilha à folha 137 e amostragem de notas fiscais às folhas 125 a 129. Obs.: Para o presente caso, consideram-se insumos: 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, o que não ocorre no caso em comento;

Como se vê, para fins de indeferimento desta parte do crédito, adotou a fiscalização o entendimento disposto na legislação do IPI, em que se exige esta ação direta sobre o produto em fabricação.

Ao analisar o caso, então, após discorrer sobre o que entende por conceito de insumos, a DRJ apresenta a seguinte conclusão:

Neste contexto, é importante a definição da cadeia produtiva, onde se inserem os insumos adquiridos pelas empresas. Sabe-se que o termo “insumo” e gênero que abarca componentes aplicados direta e indiretamente na produção e, por isso, tem sido dividido em dois distintos subgêneros, quais sejam, os “insumos diretos” e “insumos indiretos”. Por insumos diretos de produção, têm-se as matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem etc., por insumos indiretos de produção, tem-se a energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, aluguéis etc.

A legislação pertinente ao PTS/Pasep e à Cofins enumera quais os insumos que podem gerar créditos na nova sistemática: quantos aos insumos diretos, a previsão está expressa

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.070 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10920.004338/2008-78

no art. 3º., II da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833, de 2003, respectivamente, e são considerados, com algumas exceções, "os 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"; quanto aos insumos indiretos, são restritos aqueles previstos nos demais incisos. Abaixo trago a transcrição das duas leis, nos itens que se referem especificamente às matérias controversas suscitadas pela contribuinte. Vejamos.

(...)

No que tange ao art. 3º., II, das leis acima transcritas, não há dúvidas de que o conceito econômico de insumo é bem mais abrangente do que o que ali consta, sendo que, para os contribuintes em geral, pode ser estendido a todos os ônus que uma pessoa jurídica tem para a consecução de sua atividade-fim, como sustenta a contribuinte. Todavia, para a Administração Tributária, o conceito jurídico de insumo criou uma delimitação estrita, ou seja, são aqueles insumos utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo. Da mesma forma, a legislação é restritiva no que concerne aos insumos indiretos, enumerando uma relação exaustiva daqueles que podem ser utilizados para descontar créditos. Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.

Assim é que, independentemente da posição que se tenha acerca da correção ou não desta ou daquela aceção conceitual, verdade é que a formalização do conceito de insumo nos termos defendidos pela Administração já foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, assim dispuseram:

(...)

Com efeito, os dispositivos acima citados trazem os limites das deduções admitidas, deixando claro que apenas os custos e despesas expressamente enumerados geram direito a crédito. Deste modo, ao sujeito passivo permite-se, na determinação do valor da contribuição não-cumulativa, descontar unicamente os créditos autorizados de forma exaustiva pela lei, que não podem ser estendidos a toda e qualquer despesa.

No caso em concreto, os valores glosados se referem à mão-de-obra, custos terceirizados, manutenção de bens, despesas com veículos, conforme planilha à fl. 137. Na observação das notas fiscais trazidas aos autos pela fiscalização, por amostragem, de plano já se verifica que os serviços/produtos não se enquadram na condição de insumos que gerem créditos para a empresa em questão (indústria moveleira), como, por exemplo: taxas administração em relação a serviços temporários, correias de motores, cadeado, frezas, dentre outros.

Por seu turno, a contribuinte nada trouxe aos autos no sentido de demonstrar que qualquer um dos produtos cujos valores foram glosados e pelos quais se insurge, estariam inseridos em seu processo produtivo na forma de insumos utilizados na produção ou fabricação de móveis. (...)

A situação que temos nos autos trata de despesas operacionais e insumos que, por suas características, no confronto o processo produtivo da empresa, não se enquadram entre aqueles que geram créditos. Conforme já se explanou exaustivamente ao longo deste voto, várias são as despesas operacionais necessárias e até mesmo indispensáveis para o funcionamento de uma empresa. Todavia, no que tange aos créditos pleiteados, apenas se enquadram os custos e despesas para os quais existe previsão legal, nos termos da legislação do regime do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos. Desta forma, mantém-se a glosa procedida pelo fisco em relação a esses valores.

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.070 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10920.004338/2008-78

Embora tenha alegado o contrário, a contribuinte nada traz aos autos para se contrapor às razões do fisco. Importa observar que, na delimitação do ônus probandi depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado é, igualmente, nas relações de direito público; dentre as quais as relacionadas à imposição tributária ou ao reconhecimento de direito creditório, que é o caso dos autos. Neste campo, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja, o de que quem acusa e/ou alega deve provar. Da mesma forma que, no âmbito dos lançamentos de ofício, deve a autoridade comprovar o que alega, no caso dos processos de reconhecimento de direito creditório é ônus do contribuinte comprovar seus créditos contra a Fazenda nacional por meio de documentos que atestem de forma específica a existência destes créditos.

Ou seja, entendeu a DRJ que, para fins de admissão do direito creditório, seria essencial que o insumo fosse aplicado de forma direta no processo produtivo da recorrente.

Nesse contexto, para fins de solução da presente contenda há de se ter em mente, portanto, o teor do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, abaixo transcrito, o qual versa sobre as hipóteses em que se admite a tomada de crédito no caso da COFINS, em especial o inciso II, que admite o creditamento no caso de insumos, visto que as glosas realizadas pela fiscalização no presente caso estão relacionadas à interpretação deste conceito:

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:

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o 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;

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;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

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;

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

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.070 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10920.004338/2008-78

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.

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

No que tange especificamente a este tema, como é cediço, restou sedimentado pelo STJ por meio do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recurso repetitivo, o qual fixou os parâmetros a serem adotados na análise do direito creditório do contribuinte, quais sejam, essencialidade/relevância para o processo produtivo ou para a atividade desenvolvida pela empresa. É o que se extrai das razões de decidir constantes do voto da Ministra Regina Helena Costa e adotadas pelo Ministro Relator do referido REsp como razão de decidir, cuja passagem transcrevo abaixo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com 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**.

Por sua vez, a 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

.....
Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, **casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa**. (grifou-se)

Ou seja, fixou o STJ os parâmetros a serem adotados pelo Julgador, não afastando, contudo, a apreciação casuística que deverá ser realizada no caso concreto sobre o que seria considerado essencial ou mesmo relevante.

Como consequência, a NOTA SEI PGFN MF 63/18 veio tentar esclarecer o conceito de insumos nos moldes do que restara definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, tendo firmado orientação no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados na prestação do serviço ou da produção e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade destas.

Importante observar, inclusive, que a entendimento da Corte Superior deverá ser necessariamente observado por este órgão de julgamento, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.070 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10920.004338/2008-78

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...).

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Sendo assim, não há mais margem para se discutir acerca da aplicação da legislação do IPI ou mesmo do IRPJ sobre o tema, as quais traziam interpretação mais ou menos elástica para o conceito de insumo. Há de ser aplicada, portanto, a *ratio decidendi* da decisão proferida pelo STJ, a qual buscou trilhar um caminho intermediário, nos moldes do que vinha sendo decidido pelo CARF até então.

Com isso, tem-se que a fundamentação da glosa constante da informação fiscal, a qual adotou o critério disposto na legislação do IPI, ou mesmo àquela constante da decisão da DRJ, em que se exigiu que o insumo fosse diretamente aplicado no processo produtivo da recorrente, não mais se sustenta. Há de se reanalisar o caso, portanto, sob a ótica do *decisum* do STJ acima indicado.

No caso específico dos presentes autos, as glosas realizadas pela fiscalização estão relacionadas aos seguintes itens: (i) taxa administrativa de mão de obra (serviço contratado pelo contribuinte); (ii) serviços de consultoria vinculados à produção lançados na conta “custos de terceiros”; (iii) manutenção e conservação de bens; (iv) despesas com veículos da produção; (v) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção.

Por outro lado, consoante se extrai do despacho decisório, tem-se que a fiscalização afastou parcialmente o direito creditório pleiteado em razão de entendimento conceitual sobre o tema, tendo indicado que a análise foi realizada por amostragem. Ou seja, não foi realizada uma análise individualizada de cada glosa realizada para que, nesta oportunidade, se possa verificação a correção ou não da decisão recorrida.

Nesse contexto, entendo que os autos deverão ser baixados em diligência, para que a fiscalização reanalisar a documentação contábil/fiscal do recorrente, manifestando-se sobre o direito creditório com base nos novos critérios definidos pelo STJ. Após, o contribuinte deverá ser cientificado do resultado da diligência, para que se manifeste no prazo legal. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado, para fins de julgamento.

Da conclusão

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de converter a presente demanda em diligência, para que os autos sejam remetidos à unidade de origem para que esta reanalisar o pleito do Recorrente à luz da decisão do STJ no REsp 1.221.170, em linha com o disposto na NOTA SEI PGFN MF 63/18. Após, o contribuinte deverá ser cientificado do resultado da diligência, para que se manifeste no prazo legal. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado, para fins de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

Fl. 8 da Resolução n.º 3002-000.070 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10920.004338/2008-78