



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.722037/2018-91
Recurso De Ofício e Voluntário
Resolução nº **3402-003.444 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de outubro de 2022
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL E GERDAU S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a)), Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Luis Cabral, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Joao Jose Schini Norbiato.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de dois Autos de Infração (fls. 215 a 232) lavrados contra o contribuinte em referência, na qualidade de sucessor por incorporação da atuada GERDAU AÇOS ESPECIAIS (CNPJ 07.359.641/0001-86) desde 29/12/2017, para exigência das contribuições sociais relativas aos períodos de apuração (PA) de 07/2013 a 12/2014, sendo PIS/Pasep não cumulativo no valor de R\$ 1.674.849,66 (principal), R\$ 781.907,42 (juros moratórios até julho/2018) e R\$ 1.256.137,18 (multa vinculada), bem como COFINS não cumulativa no valor de R\$ 7.713.812,40 (principal), R\$ 3.601.171,70 (juros moratórios até julho/2018) e R\$ 5.785.359,23 (multa vinculada), pelas razões descritas no Relatório Fiscal de fls. 233 a 296, que será a seguir sintetizado.

Antes de mais nada, deve-se frisar que foram lavrados mais dois Autos de Infração para exigência do PIS/PASEP e da COFINS dos períodos de apuração (PA) de 02/2013 a 06/2013, nesse caso em nome da própria atuada GERDAU AÇOS ESPECIAIS (CNPJ

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.722037/2018-91

07.359.641/0001-86), em razão de a lavratura ter ocorrido antes de sua incorporação, os quais estão sendo controlados pelo processo n.º 11065.720449/2018-97, que também está sendo julgado por esta Turma.

A fiscalizada tinha como objeto a fabricação e a exploração comercial de produtos siderúrgicos em geral, laminados, trefilados, e artefatos de ferro e aço, fundição de ferro, aço e outros metais, inclusive exportação e importação de mercadorias relacionadas com as suas atividades industriais e comerciais, assistência técnica e prestação de serviços, assim como participação no capital de outras sociedades.

No curso do procedimento fiscal foram apuradas as irregularidades abaixo nominadas, que serão em seguida melhor descritas:

- 1) Créditos indevidos sobre despesas informadas nos Blocos "A", "C" e "D" da EFD;
- 2) Créditos indevidos sobre despesas constantes do Bloco "F" da EFD;
- 3) Glosa de bens do ativo imobilizado, com base nos encargos de depreciação.
- 4) Créditos indevidos sobre fretes internos de bens importados;
- 5) Créditos indevidos sobre a aquisição de sucatas.

Descrição das Irregularidades:

- 1) Créditos indevidos sobre despesas informadas nos Blocos "A", "C" e "D" da EFD:

Após análise dos documentos apresentados em atendimento às Intimações n.º 4 a 7, a Fiscalização constatou o creditamento indevido sobre diversas despesas, seja por falta de base legal para tanto, pela existência de norma específica infra legal vedando seu creditamento, ou pelo não enquadramento no conceito de insumo do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Segundo a Autuada, tais despesas podem ser consideradas insumos, por serem imprescindíveis para a realização e continuidade de sua atividade-fim de produção e comercialização de produtos siderúrgicos, como etapa essencial à obtenção das receitas tributáveis pelas referidas contribuições sociais – do que discordou a Autoridade Fiscal, que efetuou então as seguintes glosas, em síntese, cujos valores constam das Tabelas 1 a 16 constantes do próprio Relatório Fiscal, bem como dos Anexos 1 a 22 (fls. 297 a 815):

- Itens Específicos: Itens 1 a 14 da Tabela 1 abaixo (itens 4.1.1 a 4.1.14 do Relatório)
- Demais Itens e suas subdivisões: Itens 15a - 15v da Tabela 1 (itens 4.1.15a-v do Relatório)
- Outros Créditos: Itens 16 a 18 da Tabela 1 (itens 4.1.16 a 4.1.18 do Relatório)

...

- 2) Créditos indevidos sobre despesas constantes do Bloco "F" da EFD:

Após análise dos documentos apresentados em atendimento à Intimação n.º 4 a 7, a Fiscalização constatou a apropriação de créditos sobre diversas despesas que não são passíveis de creditamento, contrariamente ao alegado pela Autuada de que são insumos necessários à sua atividade empresarial, conforme abaixo.

Segundo a Autuada, tais despesas podem ser consideradas insumos, por serem imprescindíveis para a realização e continuidade de sua atividade-fim de produção e comercialização de produtos siderúrgicos, como etapa essencial à obtenção das receitas

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.722037/2018-91

tributáveis pelas referidas contribuições sociais – do que discordou a Autoridade Fiscal, que efetuou então as seguintes glosas, em síntese, com base nas Soluções de Consulta antes mencionadas, cujos valores constam da Tabela 17 e Anexo 23 (fls. 815 a 820):

...

3) Glosa de bens do Ativo Imobilizado, com base nos encargos de depreciação.

3.1-Encargos de depreciação - móveis e utensílios, veículos e equipamento eletrônico de dados

Contrariamente ao entendimento da Autuada, os bens em questão não são passíveis de serem utilizados como encargos de depreciação, uma vez que não seriam utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, razão pela qual foram glosados (Tabela 18)

3.2 – Com base nos encargos de depreciação anteriormente a 01/05/2004

Por força do artigo 31 da Lei 10.865/2004, a partir de 31.07.2004, é vedado o desconto de créditos apurados relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004. Poderão ser aproveitados os créditos referidos apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 01.05.2004. Considerando que a fiscalizada apurou créditos de aquisições entre março/1996 e maio/2013, foram glosados os indevidos (Tabela 19).

4) Glosa de base de cálculo de créditos sobre fretes internos na importação

Diferentemente dos insumos adquiridos no mercado interno, a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade sobre insumos importados não é o custo de aquisição, que inclui o frete pago pelo adquirente, mas sim o valor aduaneiro, que não inclui o frete interno entre o ponto alfandegado e as unidades da empresa, consoante art. 15, § 3º da Lei n.º 10.865/2004, bem como art. 76 a 83 do Regulamento Aduaneiro, sendo que tal entendimento constou da Solução de Consulta COSIT n.º 350/2017, gerando a glosa correspondente, conforme Anexo 24 (fls. 821 a 823) e Tabela 20.

5) Glosa de base de cálculo de créditos sobre aquisição de sucata

Por comando do art. 47 da Lei n.º 11.196/2005, bem como Solução de Consulta COSIT n.º 176/2017, é vedada a apropriação de crédito da não cumulatividade nas aquisições como insumos de sucatas classificadas na NCM 7204, ainda que adquiridas de optantes pelo Simples, havendo, assim, a sua glosa, conforme Anexo 25 (fls. 824 a 977) e Tabela 21.

O entendimento da Autoridade Fiscal baseou-se nas seguintes premissas e conclusões:

“a) O crédito é vedado, quando adquirido para uso como insumo (o crédito para mercadoria é o previsto no inciso I do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, enquanto a vedação do art. 47 é para o inciso II, que trata dos insumos);

b) As empresas não optantes do Simples, quando venderem para pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real, venderão com suspensão das contribuições;

c) As empresas optantes do Simples tributarão normalmente suas vendas de sucatas, pelas alíquotas do regime, ainda que vendam para empresas do Lucro Real;

d) As empresas que adquirem com suspensão não tomarão crédito da não cumulatividade, quer utilizem a sucata adquirida como insumo (nesse caso, por duas vedações: a do art. 47 da Lei n.º 11.196/2005 que veda crédito sobre sucatas e a do art. 3º, § 2º, inciso II das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 que veda crédito sobre operações

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.722037/2018-91

não tributadas anteriormente), quer a utilizem como mercadoria para revenda (nesse caso apenas pela vedação do art. 3º, § 2º, inciso II das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03);

e) As empresas que adquirem de fornecedores do Simples, portanto sem suspensão, poderão se creditar, exclusivamente, na hipótese de utilizarem a sucata como mercadoria para revenda, já que a vedação ao crédito quando usado como insumo, permanece por força do art. 47 da Lei 11.196/2005.”

Sendo assim, face às glosas supramencionadas, e considerando os valores de débitos declarados em DCTF, foi apurado o crédito tributário ora lançado, conforme discriminado no Anexo 26 (fls. 978 a 998) e Tabela 22.

O sujeito passivo foi cientificado dos Autos de Infração em 11/07/2018 (fl. 1005), contra os quais apresentou Impugnação em 09/08/2018 (fls. 1009 a 1106), alegando em síntese o que segue:

1) Preliminares

Alega que a autuação baseou-se em planilhas que contêm glosas em blocos de créditos sem identidade e nem motivação, com omissão de informações indispensáveis a seu direito de defesa.

Enquanto em seu atendimento às Intimações a Impugnante explicou as características que identificavam o insumo passível de creditamento bem como seu fundamento legal, o relatório fiscal apenas afirmou discordar de tal entendimento, sem fornecer no Auto de Infração as provas quanto à inexistência dos referidos créditos, em afronta ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

A mera transcrição do texto legal ou das Soluções de Consulta utilizadas, sem indicação das disposições legais infringidas ou do conceito de insumo que estava sendo adotado pelo Fisco (se o do IPI por aplicação das Instruções Normativas (IN) SRF n.º 247/2002 e 404/2004, ou outro), retira do ato a sua motivação, princípio constitucional também presente na Lei n.º 9.784/1999, e cuja ausência prejudica a defesa da autuada e é caso de nulidade, consoante art. 59, II do Decreto n.º 70.235/1972 e jurisprudência administrativa citada.

Por exemplo, não foi explicado porque a coleta de resíduos industriais e a consultoria em laminação não são serviços utilizados nas atividades siderúrgicas, contendo o longo Relatório Fiscal apenas uma análise superficial que não adentrou no processo produtivo da Impugnante e sua relação com os insumos.

Além de imotivada, a autuação baseou-se em planilhas consolidadas por descrição (com mais de 50 anexos e 3000 páginas), que dificultam a identificação das glosas, pois não contêm as informações detalhadas das notas fiscais fornecidas de modo completo pela Impugnante durante a fiscalização, não se tendo como saber quais delas foram glosadas, como no exemplo do Anexo 10 (fl. 674). A impossibilidade de identificar a matéria tributável nessa situação também é caso de nulidade, consoante julgado do CARF que cita.

A deficiência de fundamentação ocorreu de forma mais grave no item 4.1.15 do Relatório Fiscal (“Demais Itens”) – que corresponde a 40% do valor do Auto de Infração –, e no item 4.2 (“Créditos indevidos sobre despesas constantes do Bloco “F”), cuja metodologia de tratamento dos dados diferiu da anterior – talvez em razão da aproximação do fim do prazo decadencial –, pois houve uma glosa em bloco sem qualquer análise desses itens tão heterogêneos, o que acarreta a nulidade do ato, consoante julgado do CARF que cita.

Do mérito

1) Conceito de Insumo

A autuação parece ter implicitamente adotado o conceito de insumo veiculado nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004, ao afirmar que “insumo é bem diretamente consumido no processo produtivo”, bem como basear-se em Soluções de Consulta/Divergência que se fundamentam nessas normas, as quais, deve-se frisar, já não vinham sendo acatadas pelo CARF, antes mesmo da declaração recente de sua ilegalidade pelo STJ, conforme julgados que cita.

Neste sentido, o referido lançamento deve ser revisto, em razão do recente julgamento pelo STJ do REsp 1.221.170, sob a égide dos recursos repetitivos, que fixou duas teses: 1) É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficiência do sistema de não cumulatividade do PIS e da COFINS, tal como definida nas Leis 10.637/02 e 10.833/03; 2) O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Assim, insumo é tudo o que é relevante ou essencial não ao produto, mas ao processo produtivo da Impugnante, que abarca o conjunto completo de suas atividades ou a consecução de seu objeto social, e não apenas a transformação de matéria prima em aço.

A Impugnante demonstrará a seguir a relevância e essencialidade dos insumos glosados para as suas atividades.

2) Atividades da empresa

Antes de mais nada, sustenta-se que o porte da autuada, sua localização fora do centros urbanos e quantidade de funcionários justificam a essencialidade das aquisições que embasaram os creditamentos efetuados. Um fluxograma resumido sintetiza o processo produtivo da Impugnante, cuja descrição detalhada consta do Anexo, e um organograma mostra que, além da atividade industrial, várias atividades são essenciais à realização de seu objeto social de produzir e vender aço.

Como antes mencionado, houve dois tipos de glosas – as analisadas pela Autoridade Fiscal e as não analisadas e, portanto, carentes de motivação –, que serão ambas combatidas na presente Defesa, cuja eventual insuficiência em termos de comprovação não poderá afastar a falha da Fiscalização na prova e motivação do Auto de Infração.

3) Glosas específicas

3.1 – Comissões, agenciamentos e corretagens (itens 1, 2 e 15a)

Trata-se em sua maioria de comissões pagas à Pedraco Comércio de Sucatas Ltda. pela intermediação na aquisição de sucata como matéria prima para seu processo produtivo, sendo esse serviço necessário e inerente ao processo, porque a sucata não está disponível no varejo, e cujo custo compõe o custo de aquisição da matéria prima e, por consequência, o custo de produção do aço (art. 290 RIR). Seu creditamento é permitido consoante decisões do CARF e doutrina que cita.

Somente um tipo específico de comissão foi excetuado da possibilidade de creditamento pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 – comissão na venda de veículos (art. 3º II) – o que demonstra que as demais não foram vedadas. Assim, devem ser revertidas as glosas relativas a comissões tanto nas compras de sucata quanto nas vendas de aço, por se tratar de serviços entendidos como insumos.

3.2 - Remoção e tratamento de resíduos industriais (itens 15q, 15s e 19)

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.722037/2018-91

O processo produtivo da Impugnante gera diversos tipos de resíduos industriais, cujo correto descarte não apenas é de fundamental importância para o desempenho de suas atividades, como também é obrigação legal decorrente da Lei n.º 12305/2010 e Norma Regulamentadora (NR) n.º 25 do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), razão pela qual descabe a sua glosa, conforme entendimento do próprio CARF que reproduz.

3.3 – Manutenção de Equipamentos (itens 15f, 15i, 15k e 19)

Houve glosa em bloco dos itens citados, sem a devida análise, os quais se referem todos a insumos utilizados na manutenção principalmente de equipamentos industriais da Impugnante, essenciais para o seu desempenho. A título de exemplo, apresenta documentos fiscais que comprovam a realização dos serviços de montagem de forno, manutenção de motores, reparação de piso da plataforma, remoção e instalação de cilindro hidráulico, montagem de andaimes e laminação nas áreas de aciaria, bem como limpeza e manutenção dessas áreas (que são o centro da produção siderúrgica) e de seus equipamentos, que não apenas garantem a continuidade das atividades, como também são exigências legais, conforme NR n.º 24 do MTE.

Informa ainda que se trata em sua grande maioria de serviços de disponibilização de mão de obra especializada para exercer serviços temporários diretamente na linha industrial (paradas programadas), aos quais se aplica a Solução de Divergência COSIT n.º 29/2017, que autoriza o referido creditamento, do mesmo modo como a jurisprudência do CARF que cita.

3.4 – Vigilância e segurança (itens 3 e 15r)

A contratação de serviço de vigilância e segurança, para bens materiais e para os empregados, abrange toda a área da usina siderúrgica, incluindo a de produção industrial, e não apenas o prédio administrativo, conforme contrato anexo com a Rudder Segurança, tratando-se de custos indiretos de produção essenciais à sua continuidade, cuja possibilidade de creditamento foi reconhecida pelo CARF.

Além disso, foram glosados indevidamente créditos relativos à aquisição de equipamentos de proteção individual e de prevenção de incêndio das empresas “BALASKA EQUIPE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA”, “RCC PREVENÇÃO DE INCÊNDIO EIRELI” e “DRAGER SAFETY DO BRASIL EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA LTDA.”, enquadrados no Relatório Fiscal (Anexo 18) de forma genérica como “Demais itens”.

3.5 - Equipamentos de Proteção Individual (EPI) e Indumentária (Itens 15g, 15t e 19)

Ainda dentre as glosas efetuadas em bloco, a Fiscalização glosou créditos sobre a aquisição de diversos tipos de Equipamentos de Proteção Individual (EPI), cuja essencialidade decorre não apenas de sua natureza, mas também por obrigação legal, conforme Norma Regulamentadora n.º 06 do MTE e a própria CLT, bem como Acordo Coletivo de Trabalho 2012/2013 anexo. Cita doutrina e jurisprudência do CARF a respeito.

3.6 – Transporte empregados, Locação de veículos, condução (itens 7, 15v, 17 e 19)

Referidas glosas basearam-se em critérios decorrentes das IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004, declaradas ilegais pelo STJ, devendo-se reconhecer o crédito sobre a condução de empregados, objeto do contrato com a Turis Silva Transporte Ltda., sendo o transporte por ela fornecido o único meio de se chegar ao trabalho para os empregados do terceiro turno. Alternativamente, a empresa também deve fornecer Vale-Transporte, de modo que o transporte de empregados através de veículo fretado ou de vale-transporte constitui obrigação legal e serviço necessário à produção, consoante entendimento do CARF.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.722037/2018-91

3.7 – Alimentação (Item 15b)

Não procedem as glosas com refeições coletivas nos refeitórios das usinas, principalmente as fornecidas pela empresa SODEXO DO BRASIL COMERCIAL LTDA nos três turnos de seu funcionamento, porque, além de obrigação legal (consoante a própria legislação do PAT), são essenciais para a existência dos empregados naquele local, distante de qualquer comércio. Nos estabelecimentos com mais de 300 funcionários – como é o seu caso –, é obrigatória a existência de refeitório, e nas unidades comerciais o fornecimento de vale-alimentação/refeição também é necessário, em consonância com sua atividade de comercialização do aço, conforme doutrina que cita.

3.8 – Saúde do Trabalhador (Itens 4, 12, 14, 15h, 15m e 18)

Foram glosados todos os custos da Impugnante com a saúde de seus mais de 1200 trabalhadores, que constitui importante insumo de sua atividade, cuja necessidade foi reconhecida pela própria Fiscalização, que somente procedeu à sua glosa por suposta falta de previsão legal, a qual, como vimos, agora existe pela decisão vinculante do STJ. Além de essenciais, os exames médicos são legalmente exigidos (CLT e NR n.º 04 do MTE), e especificamente os serviços de fonoaudiologia são necessários em atividades de siderurgia que produzem muito barulho, com vistas à proteção dos trabalhadores. Cita jurisprudência do CARF que reconhece esses créditos.

3.9 – Treinamento e Educação (Itens 15e e 19)

Do mesmo modo como já ocorrido em outras glosas, trata-se de glosa em bloco em relação aos “Demais itens” informados nos Blocos A, C e D (Item 15) e no Bloco F (item 19) da EFD-Contribuições, cujo aspecto ensejador de nulidade já foi levantado. O treinamento e a capacitação técnica da equipe é essencial na atividade industrial para a segurança e viabilidade da produção, sendo que os cursos fornecidos como exemplo ilustram bem esse ponto: “Proteção do Jato de Aço Líquido no Lingoteamento Contínuo”, “Operação de Ponte Rolante”, “Segurança e Saúde no espaço de trabalho confinado” e ainda diversos workshops relacionados a aperfeiçoamento técnico e de segurança que a empresa é obrigada a fornecer, consoante NR n.º 11 do MTE, bem como Acordo Coletivo de Trabalho 2012/2013. Cita jurisprudência do CARF que reconhece esse crédito.

3.10 – Serviços de Tecnologia e Informática (Itens 15j e 19)

Também ocorreram glosas em bloco em relação a esses itens, que compreendem análise e desenvolvimento de sistemas, suporte técnico em informática, instalação e manutenção de softwares, programação/elaboração e atualização de programas, gerenciamento e supervisão de rede, licenças de uso de software, aluguel de servidores, máquinas e equipamentos, consoante exemplos que fornece, inclusive do sistema SAP – sendo todos esses serviços de tecnologia e informática essenciais numa usina siderúrgica de alta tecnologia e competitividade, em que toda a produção é controlada por softwares. Cita jurisprudência do CARF, e ainda a Solução de Consulta n.º 120/DISIT/SRRF8, que autoriza o crédito pela manutenção de programas de computador aplicado em máquina ou equipamento de produção.

3.11 – Aluguel de máquinas e equipamentos (itens 15j e 19)

Em desacordo com a legislação, a Fiscalização glosou créditos de aluguel de máquinas e equipamentos relativos, por exemplo, ao aluguel mensal de software da empresa SAP e de máquinas de processamento e armazenamento da empresa IBM, que são essenciais para sua atividade de siderurgia, conforme aceito pelo CARF.

3.12 – Assessoria, Consultoria, Perícia, Auditoria e Avaliação (Itens 9, 10, 11, 13, 15s, 15v e 19)

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.722037/2018-91

Todos os serviços a esse título, glosados pelo Fisco utilizando diversas denominações, e por suposta falta de previsão legal, são essenciais para o desempenho das atividades da empresa, e inclusive em sua maioria obrigatórios por força de lei, como no caso de auditoria contábil para as companhias abertas. Essa contratação busca ainda melhorar processos industriais e administrativos, conforme exemplos de assessoria técnica que cita, e cujo creditamento foi permitido pelo CARF por seu caráter de insumos.

3.13 – Recrutamento, Serviço Temporário e Locação de Mão de Obra (Item 6)

A glosa em questão carece de fundamentação, por não ter considerado se as referidas aquisições foram utilizadas nas atividades-fim da empresa, que permitem o creditamento pela Solução de Consulta n.º 195/2013, ou ainda referente a créditos de mão de obra terceirizada aplicada na produção, permitidos pela Solução de Divergência COSIT n.º 29/2017. Além de o critério da aplicação direta do insumo ter sido afastado pelo STJ, tais despesas são usuais e essenciais para o desempenho das atividades da empresa.

3.14 – Propaganda, Publicidade e Comunicação Visual (Itens 5 e 15d)

Grande parte das despesas glosadas refere-se a campanhas internas voltadas à segurança do trabalho, essenciais para se atingir mais de 1.200 funcionários, mas também se referem numa economia de mercado às imprescindíveis despesas para a conquista de clientes e geração de receitas. Além de não haver vedação legal para tal creditamento, ele é defendido pela melhor doutrina.

3.15 – Advocacia e Despesas Legais/Judiciais (Item 8)

Tais despesas são inerentes à própria existência da pessoa jurídica, para atuar no complexo das relações empresariais de diversos matizes (trabalhistas, econômicas, etc).

4) Frete Nacional de Insumos Importados (Item 4)

Deve ser garantido o crédito do frete prestado por empresa domiciliada no País, o qual inclusive deve ser tratado de forma independente do bem adquirido, consoante decisões do CARF que transcreve. Trata-se de serviços nacionais entendidos como insumos com amparo nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, pois o frete, a descarga e a armazenagem contratados dentro do território nacional sofreram a incidência do PIS e da COFINS não- cumulativos internos.

5) Sucata adquirida do Simples (Item 5)

O fundamento utilizado pela Fiscalização está equivocado, pois o art. 47 da Lei n.º 11.196/2005 é aplicável às situações previstas no seu art. 48, e não às aquisições de empresas optantes pelo SIMPLES, não podendo ser aplicado de forma isolada do regime não cumulativo em sua matriz legal.

A Impugnante faz jus ao crédito de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) sobre o valor das aquisições, porque houve incidência dessas contribuições sociais na etapa anterior, ainda que sob o regime diferenciado do SIMPLES – o que é ratificado pelo Ato Declaratório Interpretativo n.º 15/2007, que autorizou a tomada de créditos por aquisições de fornecedores optantes pelo SIMPLES NACIONAL de que trata a LC 123/2006.

A Lei n.º 11.196/2005 não modificou essa regra geral, apenas introduziu um regime específico de suspensão na venda de determinados desperdícios, resíduos ou aparas por empresas não optantes pelo SIMPLES, para empresas optantes pelo lucro real, com vedação do crédito correspondente, conforme transcrição abaixo:

Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3o da Lei no

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.722037/2018-91

10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi. (Vigência)

Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real. (Vigência)

Parágrafo único. A suspensão de que trata o caput deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.

Além disso, diferentemente da Fiscalização, a Solução de Consulta COSIT n.º 210/2014 não diferenciou entre aquisição como insumo e aquisição para revenda de sucatas, para fins de suspensão da incidência na sua venda a empresas do lucro real, bem como de vedação de aproveitamento do crédito, afirmando ainda, com relação a esses dois artigos, não caber uma interpretação que restrinja um benefício fiscal legalmente concedido.

Neste sentido, trata-se de um incentivo à aquisição de sucatas das microempresas ou empresas de pequeno porte, com um viés social e de proteção do meio ambiente estabelecidos constitucionalmente, que a interpretação equivocada da Fiscalização está afastando.

6) Subpopulações não identificadas e não representativas (Itens 15c l n o p s u v, 17 e 19)

Como já mencionado como preliminar, as glosas de milhares de gastos relativos aos grupos “Demais itens” (Item 15) e “Créditos indevidos sobre despesas informadas no Bloco F” (Item 19) foram genéricas e carentes de fundamentação, aliado ao fato de sua descrição no Relatório Fiscal não corresponder exatamente ao conteúdo dos Anexos 01 a 26, ou de os gastos correspondentes estarem alocados parcialmente em vários itens ou com erro de identificação. Houve casos em que a Impugnante não conseguiu identificar os fornecedores e defender os créditos correlatos, como fez anteriormente, por se tratar de subgrupos tão genéricos e diversificados, como “Diversos”, “Serviços Diversos” e “Créditos indevidos do Bloco F” – que tornou impossível sua defesa. Além disso, pela análise da planilha de glosas, vê-se que atingiu bens e serviços essenciais à sua atividade, conforme exemplos que cita.

7) Ativo Imobilizado – Depreciação

7.1 – Móveis, utensílios e equipamentos eletrônicos de dados

Não procede a alegação do Fisco de que os referidos itens não seriam utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, razão pela qual sua depreciação não geraria creditamento, porque os mesmos encontram-se no estabelecimento produtivo situado em Charqueadas, sendo utilizados na fabricação de aço para venda.

7.2 – Anterior a 01/05/2004 – Benfeitorias e Terrenos; Prédios e Construções

Desde a publicação das Medidas Provisórias que antecederam as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, permitiu-se o creditamento referente aos encargos de depreciação, inclusive de bens no ativo imobilizado adquiridos antes de sua vigência. Assim, não pode a Lei posterior n.º 10.865/2004, em seu art. 31, retroagir e alterar direito já adquirido, ameaçando a segurança jurídica, conforme doutrina e jurisprudência que menciona, frisando-se que o RE 599.316 foi reconhecido pelo STF como de repercussão geral.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.722037/2018-91

8) Diligência ou Perícia

Alternativa e subsidiariamente ao pedido de reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, pelas razões exaustivamente expostas nesta Defesa, a Impugnante requer a realização de perícia técnica para a efetiva identificação, em seu estabelecimento, da natureza e função dos insumos arrolados, nos termos dos artigos 16 e 18 do Decreto n.º 70.235/1972, cabendo ao Perito indicado (cujo nome desde já apresenta) justificar a essencialidade e relevância dos bens e serviços para o seu processo produtivo em todas as suas etapas. Ou que seja a Autoridade Fiscal a comparecer em seu estabelecimento matriz para tal fim.

9) Do pedido

Pelo exposto, requer:

a) Seja acolhida a preliminar e considerado integralmente nulo o auto de infração por afronta ao art. 142 do Código Tributário Nacional, diante do não atendimento ao ônus fiscal de motivação, da não identificação da matéria tributável e do cerceamento de defesa decorrente da modificação das planilhas anexadas ao relatório fiscal;

b) Subsidiariamente, seja acolhida a preliminar e considerado nulo o auto de infração na parte em que constituiu os créditos relativos aos itens identificados no Relatório Fiscal como (i) Créditos informados nos Blocos “A”, “C” e “D” da EFD- Contribuições – demais itens (4.1.15) e (ii) Créditos informados no Bloco “F” da EFD-Contribuições (4.2);

c) Subsidiariamente, seja acolhida a preliminar e considerado nulo o auto de infração na parte em que constituiu os créditos relativos às categorias “Serviços diversos” e “Diversos” do grupo “Demais Itens (4.1.15)” dos “Créditos informados nos Blocos “A”, “C” e “D” da EFD- Contribuições” e “Créditos indevidos sobre despesas informadas no Bloco F” (4.2);

d) O deferimento da perícia ou diligência, nos termos acima requerida; e a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, protestando, em especial, pela juntada posterior de planilhas, documentos e laudo técnico, a fim de demonstrar a pertinência e relevância de determinadas aquisições ao negócio da impugnante.

e) Seja julgado insubsistente o auto de infração, cancelando-se a exigência.

Ato contínuo, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) julgou a Impugnação Contribuinte nos termos da ementa transcrita a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo realizado pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

COMPRA SUCATA COMO INSUMO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

É vedada a apuração de crédito da não cumulatividade nas aquisições como insumos de sucatas, ainda que de empresas optantes pelo Simples, consoante art. 47 da Lei nº 11.196/2005.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.722037/2018-91

DEPRECIÇÃO BENS IMOBILIZADO. BENS NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Somente são passíveis de creditamento os encargos de depreciação de equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda.

DEPRECIÇÃO BENS IMOBILIZADO. AQUISIÇÃO ANTERIOR A 01/05/2004. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Por força do artigo 31 da Lei 10.865/2004, a partir de 31.07.2004, é vedado o desconto de créditos apurados relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo realizado pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

COMPRA SUCATA COMO INSUMO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

É vedada a apuração de crédito da não cumulatividade nas aquisições como insumos de sucatas, ainda que de empresas optantes pelo Simples, consoante art. 47 da Lei nº 11.196/2005.

DEPRECIÇÃO BENS IMOBILIZADO. BENS NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Somente são passíveis de creditamento os encargos de depreciação de equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda.

DEPRECIÇÃO BENS IMOBILIZADO. AQUISIÇÃO ANTERIOR A 01/05/2004. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Por força do artigo 31 da Lei 10.865/2004, a partir de 31.07.2004, é vedado o desconto de créditos apurados relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

LANÇAMENTO - NULIDADE - IMPROCEDÊNCIA - Não há que se falar em nulidade do lançamento quando neste constam os fundamentos e fato e de direito que lhe deram origem.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA - INDEFERIMENTO – Não cabe a realização de diligência/perícia quando nos autos constam as informações necessárias à formação da convicção do julgador.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

ARGUIÇÃO DE AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.722037/2018-91

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, em 22/01/2019, fl. 1532-1533, a Contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, em 19/02/2019, fls. 1533-1611, pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação, fazendo, no entanto, alguns acréscimos quanto a nulidade do acórdão recorrido e ponderações sobre as razões de decidir. Abaixo uma síntese do recurso do contribuinte:

(A) Erro no cálculo do crédito tributário após a decisão da DRJ;

Aduz o Recorrente que não se espera que o próprio CARF corrija manualmente esses erros. Contudo, alerta sobre esse problema já de início, para que fiquem devidamente registrados nos autos e possam ser corrigidos oportunamente. Assim, solicita que CARF determine à Fiscalização a correção dessas falhas, para o adequado cumprimento do acórdão da DRJ, quando do retorno dos autos à origem, no final do processo.

(B) Preliminares:

O acórdão recorrido deve ser reformado porque (i) deixou de reconhecer nulidades do auto de infração, (ii) porque cometeu ele próprio nulidades .

b.1 - sobre as nulidades do auto de infração repete os mesmos argumentos desenhados na Impugnação já destacadas acima. Em resumo:

(i) o auto de infração não apresentou motivação suficiente para o lançamento, e não atendeu ao ônus probatório que lhe cabia na constituição de ofício do crédito tributário.

(ii) não identificou corretamente os itens glosados – porque realizou lançamento tributário a partir de glosa em blocos heterogêneos, que inviabilizam o direito de defesa do contribuinte, além de não identificar a matéria tributável.

b.2 – sobre as nulidades da decisão da DRJ alegou:

(i) falhou no seu dever de motivação ao não analisar o caso concreto,

O Recorrente alega que o acórdão da DRJ também realizou uma análise de cada um dos grupos de glosa (até mesmo para tentar suprir as deficiências do lançamento), e, em várias oportunidades, manteve a autuação sem antes fazer referência à atividade econômica desenvolvida pela contribuinte. Em resumo, argumenta que a DRJ não analisou os itens glosados atentando para a realidade concreta da atividade econômica por ela desenvolvida. Assim, como não houve análise do caso concreto, também não existiu motivação para manutenção dessas glosas.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.722037/2018-91

(ii) em diversos pontos, alterou os fundamentos da autuação, suprimindo uma instância do direito de defesa da contribuinte.

O contribuinte afirma que o acórdão de DRJ alterou os fundamentos do auto de infração, inovando nas razões que sustentam o lançamento tributário e, assim, suprimindo uma instância do direito de defesa da recorrente, motivo pelo qual, nessa parte, também postula ver reconhecida a nulidade.

(C) Mérito

O Recorrente pleiteia a reforma do acórdão recorrido porque o lançamento tributário é indevido, tendo em vista que todas as glosas se referem a insumos da atividade empresarial da recorrente, sendo-lhe absolutamente essenciais e relevantes. O aproveitamento do crédito de PIS e de COFINS é válido, tem fundamento nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, e é sustentado pelo conceito de insumo reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR. Assim, realizou:

(i) um breve histórico do conceito de insumo;

(ii) apontou algumas ilegalidades no PN COSIT 05/2018, por entender que a nova regulamentação apresenta critérios muito mais restritivos do que aqueles definidos pelos Ministros do STJ;

(iii) argumentou que as glosas dos créditos de insumo foram realizadas sem a devida análise em concreto, de acordo com as particularidades da atividade empresarial por ele exercida; e

(iv) analisou os itens glosados analisando-os e justificando a essencialidade e relevância para o seu processo produtivo, na forma desenhada no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR.

Por fim, postulou a reforma parcial do acórdão recorrido porque indevidamente manteve a glosa de créditos de insumos, essenciais e relevantes para o desenvolvimento da atividade da empresa, muitos deles decorrentes de obrigação legal, exatamente conforme demonstrado item a item na sua defesa.

Ademais, tendo em vista o valor do crédito tributário ora analisado possuir valor superior ao limite de alçada, previsto no art. 1º da Portaria MF n.º 63, de 09/02/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, recorreu-se de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento. Entendo, contudo, pela necessidade de conversão do processo em diligência para verificar a validade e montante do crédito pleiteado pelo sujeito passivo.

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.722037/2018-91

Conforme se depreende da leitura dos autos, trata-se de Auto de Infração para a cobrança de créditos tributários de PIS e COFINS, acrescidos de juros e multa, no valor total de R\$ 3.712.894,26 (PIS) e R\$ 17.100.343,33 (COFINS). A Fiscalização identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração das contribuições ao PIS e à COFINS referentes aos meses de julho de 2013 a dezembro de 2014. Os seguintes itens foram objetos de glosas que foram parcialmente mantidas no julgamento de primeira instância:

- 1) Créditos indevidos sobre despesas informadas nos Blocos "A", "C" e "D" da EFD;
- 2) Créditos indevidos sobre despesas constantes do Bloco "F" da EFD;
- 3) Glosa de bens do ativo imobilizado, com base nos encargos de depreciação:
 - 3.1 – Encargos de depreciação - móveis e utensílios, veículos e equipamento eletrônico de dados
 - 3.2 – Com base nos encargos de depreciação anteriormente a 01/05/2004
- 4) Créditos indevidos sobre fretes internos de bens importados;
- 5) Créditos indevidos sobre a aquisição de sucatas.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, produção de laminados longos de aço, exceto tubos.

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Além disso, argumenta que, mesmo que a DRJ tenha analisado a questão à luz da Portaria SRF nº 5/2018, tal análise foi pouco profunda, não se debruçando atentamente à verificação *in concreto* dos créditos glosados.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.722037/2018-91

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

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

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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 SEQUINTE 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 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.

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.722037/2018-91

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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹,

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.722037/2018-91

com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o **Parecer Normativo n.º 5/2018**, com a seguinte ementa:

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”:

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei n.º 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.722037/2018-91

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 n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal aplicou integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), além de fundar a autuação com fundamento em soluções de consultas já superadas.

O acórdão recorrido buscou alinhar a análise dos créditos dos insumos glosados lastreada no Parecer Normativo SRF n.º 5/2018, conduto trouxe uma análise pouco profunda sobre os créditos glosados no caso concreto. Além disso, a análise direta da DRJ sem oportunizar a legítima defesa, com a apresentação de laudos técnicos junto à fiscalização ordinária, poderia futura nulidade, tendo em vista uma possível supressão de instância, já que a autoridade administrativa não fundou a autuação com base no novo parecer, nem tão pouco na nova orientação do STJ.

Assim, em face da superveniência do REsp n.º 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto n.º **7.574/2011**, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referentes aos meses de julho de 2013 a dezembro de 2014:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, 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, nos termos do REsp n.º 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá seguir a mesma ordem de agrupamento de glosas seguida no Relatório Fiscal de e-fls.55 a 70;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais* ou *relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico, relativo aos bens indicados nas tabelas constantes no auto de infração, com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-003.444 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.722037/2018-91

tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

4. Intimar a recorrente a demonstrar de que forma cada bem referido no item anterior foi contabilizado, se imobilizado ou despesa;

5. Intimar a recorrente a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;

6. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração 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), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação no item anterior;

7. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como proponho a presente Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim