



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.000209/2009-26  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3002-000.320 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 14 de maio de 2024  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** INCEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para que esta i) analise os itens indicados pela Recorrente como insumos ao processo produtivo, bem como todos os documentos e informações apresentadas nos presentes autos e, sendo necessário, intime a Recorrente para demonstrar, de forma complementar e detalhada, a comprovação acerca do enquadramento dos itens glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, considerando o conceito de insumo, segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no REsp nº 1.221.170/PR e Nota SEI/PGFN 63/2018; ii) realize eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada na presente Resolução; iii) elabore relatório fiscal conclusivo manifestando-se acerca dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual revisão das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes quanto ao enquadramento de cada item no conceito de insumo delimitado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR; iv) recalcule as apurações e resultado da diligência; v) intime a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Keli Campos de Lima - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Catarina Marques Morais de Lima, Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Neiva Aparecida Baylon, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Marcos Antônio Borges (Presidente).

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão 04-41.186 da 2ª Turma da DRJ/CGE que julgou parcialmente procedente manifestação de inconformidade, mantendo a glosa de créditos de COFINS não cumulativa relativo ao 3º trimestres de 2005, decorrente das operações da Recorrente com mercado externo nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/03, conforme decisão abaixo ementada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

**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, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA.**

Por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não gerando crédito o valor incluído na fatura correspondente à contribuição para o custeio da iluminação pública, os encargos financeiros cobrados na fatura de energia elétrica a título de juros, multa e correção monetária.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito

Creditório Reconhecido em Parte.

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.320 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 11516.000209/2009-26

Relatório

OBJETO

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra o despacho decisório n.º 231/2011 da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Lajes/SC, que reconheceu em parte o direito creditório pleiteado pela interessada, correspondente ao ressarcimento de COFINS não cumulativa, no valor de R\$ 116.513,61, período de apuração 3º trimestre de 2005, que foi parcialmente reconhecido, no valor de R\$ 40.459,45.

A interessada foi cientificada por meio de seu representante legal em 24/08/2011.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em sua manifestação, apresentada em 23/09/2011, a interessada inicialmente afirma que qualquer restrição ao crédito por despesas incorridas em sua atividade tem por conseqüência a cumulatividade da contribuição. Sob essa ótica, entende equivocada o critério fiscal de que apenas os bens e serviços aplicados diretamente à produção dariam direito ao crédito.

Aponta também ensinamentos doutrinários e jurisprudenciais no sentido de que os insumos que dariam direito a crédito das contribuições é mais amplo que o IPI, e mais próximo do conceito de custos e despesas operacionais do IRPJ.

Passa então a apresentar extensos argumentos no sentido de que combustível de empilhadeira integra o processo produtivo e que as embalagens utilizadas são de apresentação, motivo pelo qual os correspondentes insumos devem ter seus créditos considerados.

Esclarece ainda a natureza dos insumos fornecidos por Madeiras Grendene, concluindo que os respectivos créditos devem também ser considerados.

Prosseguindo em sua argumentação, afirma que os fretes de Conspav Transportes Ltda., Transportadora Reunidas e Ouro Negro Transportes são de insumos utilizados no processo produtivo e por isso, devem também gerar crédito.

No que toca a serviços tomados, afirma que os prestados por Torneador Yamako refere-se a torneamento de madeiras e de Produmad Indústria e Comércio de Madeira e Comércio de Madeiras Tróia, a industrialização de insumos por encomenda.

Apresenta também documento comprobatório da aquisição de energia elétrica.

Por fim, requer o deferimento do direito creditório pleiteado com incidência de juros sobre seu valor, em razão da mora em sua apreciação.

É a síntese do necessário.

Intimada da respectiva decisão, a Recorrente apresenta em 24/08/2016 recurso voluntário argumentando o princípio da não-cumulatividade e a possibilidade de tomada de créditos em relação aos itens glosados, vejamos resumidamente:

- Embalagens - que caixas de papelão não são embalagens de transporte, mas sim de apresentação. As fotos constantes dos autos (fls.) espelham muito claramente esta realidade.
- Bens caracterizados como genéricos:

(a) Conspav Transportes Ltda. - trata-se de serviço de transporte de madeira (fls.);

(b) Transportadora Reunidas - conhecimentos de transporte (fls.) nos 593.291 (transporte de ferramentas utilizadas em kit de montagem, que acompanha o produto final, acondicionado na caixa de apresentação - fornecedor: Arte Diamante Ferragens), 560.739 (material elétrico utilizado na manutenção de máquinas da produção - fornecedor: Proeli Eletro Comercial), 924.387 (transporte de embalagens - fornecedor: Fitasa Embalagens), 579.273 (transporte de madeira utilizada na produção - fornecedor: Madeiras Grendene) e 896.383 (transporte de material utilizado na secagem de madeira); e

(c) Ouro Negro Transportes - conhecimentos de transporte (docs. anexos) nos 128.637 (transporte de materiais de embalagem - fornecedor: Steelpaper Brasil), 11.942 e 35.128 (transporte de ferragens que acompanham kit incluso no produto final, para sua montagem).

- Correção monetária – Sustenta que a empresa tem direito, à incidência da taxa SELIC sobre o seu crédito, a contar do momento em que restou configurada a mora da fazenda pública na análise dos pedidos de ressarcimento, conforme reconhecido nos autos do mandado de segurança n.º 2009.72.06.002469-9.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Keli Campos de Lima, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Conforme relatado, a controvérsia cinge às glosas de crédito de COFINS não cumulativa, decorrente de interpretação jurídica restrita sobre o conceito de insumos amparada nas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e SRF n.º 404/2004 (fls. 434/462). Isto porque, não foram apuradas divergências ou inconsistências na escrituração contábil e fiscal da Recorrente.

Em apreciação da irresignação contra as glosas apresentada pela Recorrente, a DRJ manteve integralmente o posicionamento da auditoria fiscal, vejamos passagem do acórdão recorrido proferido no ano de 2016.

“(…)

Ao contrário do argüido pela interessada, nem toda despesa dá direito ao contribuinte de creditar-se da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e o conceito de insumo para o instituto da não cumulatividade dessas contribuições é tão amplo como por ela defendido.

Em recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa transcrever-se-á abaixo, está esposado entendimento de que a interpretação dada ao termo “insumos” não pode ser extensiva, uma vez a não cumulatividade das contribuições para o

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.320 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 11516.000209/2009-26

PIS/Pasep e Cofins se consubstanciar em benefício fiscal. Nessa mesma decisão, ficou definido que “as Instruções Normativas SRF n.º 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03”:

*STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1020991 RS 2008/0000796-8 Data de publicação: 14/05/2013 Relator: Min. Sérgio Kukina Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN. 1. A análise do alcance do conceito de não cumulatividade, previsto no art. 195 , § 12, da CF , é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. 2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637 /02 e 10.833 /03. 3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. 4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE , Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10. 5. Recurso especial a que se nega provimento.*

Assim, no artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002 há uma lista de quais operações geram direito ao crédito do PIS/Pasep não cumulativo. O mesmo ocorre no artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004.

Ou seja, a lei e as instruções normativas acima evidenciadas restringem o desconto dos créditos de PIS/Pasep e Cofins aos casos especificados.

E, ainda, cumpre salientar que a atividade do agente do fisco é absolutamente vinculada, ou seja, deve estrita obediência não só à lei como também às normas infralegais. Desde que haja norma formalmente editada, encontrando-se em vigor, cabe o seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal, sob pena de responsabilidade funcional. Nesse sentido as orientações do Parecer Normativo CST/SRF n. 329/1970 e Parecer PGFN/CRF n. 439/1996.

Não havia, portanto, qualquer margem para que o auditor-fiscal responsável pela análise ampliasse o alcance do termo “insumos”, como pretende a contribuinte. Mais ainda: ele não podia deixar de aplicar os dispositivos das supramencionadas instruções normativas. Também, não há tampouco autorização ao julgador administrativo para afastar essa imposição.

(...)

Verifica-se pela leitura da passagem acima colacionada que não há outro fundamento além da aplicação das referidas instruções normativas, inclusive, com menção expressa da vinculação à autoridade fiscal e da Delegacias de julgamento ao referido normativo, sob pena de responsabilidade funcional.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do RESP n.º 1.221.170/PR –Tema 779 - sob a sistemática de recursos repetitivos reconheceu a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e SRF n.º 404/2004 e trouxe para ordenamento a necessidade de aferir o conceito de insumo a partir dos critérios de

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.320 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 11516.000209/2009-26

essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço dentro do desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte.

(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.

Neste sentido, fato é que os posicionamentos adotados tanto pela auditoria fiscal na análise do crédito, quanto o posicionamento da DRJ na análise da manifestação de inconformidade da Recorrente, divergem do atual conceito de insumos que obrigatoriamente deve ser aplicado por este Colegiado, nos termos do 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Pondera-se que, por terem sido realizados antes do julgamento do RESP 1.221.170 STJ (acórdão publicado em 24/04/2018 e transitado em julgado em 29/06/2023), nem o Recurso Voluntário (interposto em 08/2016) e nem o acórdão recorrido (proferido em 06/2016) trataram do conceito contemporâneo de insumo. Logo, não houve análise da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância dos itens glosados dentro da atividade econômica da Recorrente.

Assim, considerando que este Colegiado tem se posicionado sob a prevalência da verdade material como norteadora do processo administrativo fiscal, assim entendido como busca efetiva da realidade dos fatos o que, entendo que no caso, a aplicação do referido princípio se aperfeiçoa com a oportunidade da fiscalização identificar os créditos pleiteados relativos os produtos e serviços, dentro dos critérios de relevância e/ou essencialidade nos termos do entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ e. na perspectiva do processo produtivo e das atividades desempenhada pela Recorrente.

Neste sentido, para que não haja prejuízos e correto saneamento do processo, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem:

- i. analise os itens indicados pela Recorrente como insumos ao processo produtivo, bem como todos os documentos e informações apresentadas nos presentes autos e, sendo necessário, intime a Recorrente para demonstrar, de forma complementar e detalhada, a comprovação acerca do enquadramento dos itens glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, considerando o conceito de insumo, segundo os critérios da essencialidade

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.320 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 11516.000209/2009-26

ou relevância, delimitados no REsp nº 1.221.170/PR e Nota SEI/PGFN 63/2018;

- ii. realize eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada na presente Resolução;
- iii. elabore relatório fiscal conclusivo manifestando-se acerca dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual revisão das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes quanto ao enquadramento de cada item no conceito de insumo delimitado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR;
- iv. recalcule as apurações e resultado da diligência;
- v. intime a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Keli Campos de Lima.