



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11686.000047/2009-74
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-002.753 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2020
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente ARAUPEL 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 à Unidade Preparadora para que a autoridade administrativa: 1. Diante da superação das questões de direito, reanalise o pleito, com vistas a se confirmar ou não a efetiva existência do crédito pleiteado, tendo-se em conta o conceito se insumo adotado no REsp nº 1.221.170, na Nota SEI 63/18 da PGFN e no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, bem como a jurisprudência desta turma quanto à possibilidade de se apropriarem créditos da contribuição extemporaneamente; 2. Havendo necessidade, o Recorrente deverá ser intimado a prestar esclarecimentos adicionais, bem como produzir elementos de provas correspondentes que se mostrarem necessários à elucidação dos fatos, como livros, notas fiscais etc; e 3. Ao final da diligência, deverá ser elaborado relatório conclusivo abarcando os seus resultados, que deverão ser cientificados ao Recorrente, oportunizando-lhe o prazo de 30 dias para se manifestar, após o que os autos deverão retornar a este CARF para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada em contraposição ao despacho decisório da repartição de origem, em que se reconheceu apenas parte

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.753 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11686.000047/2009-74

do crédito da Cofins postulado e, por conseguinte, homologaram-se as compensações até o limite do direito creditório admitido.

De acordo com a Informação Fiscal (e-fls. 31 a 36), a glosa dos créditos decorrentes de manutenção industrial, arrendamento mercantil e bens importados decorrerá do seu aproveitamento extemporâneo, sendo que, em relação à manutenção industrial, por também não se enquadrar no conceito de insumo.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento integral do direito creditório, alegando (i) a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos da Cofins no prazo de cinco anos, em conformidade com os termos do § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e (ii) a possibilidade de apuração de crédito sobre custos de partes e peças empregadas em manutenção industrial, bem como dos serviços correlatos, dada a ocorrência de utilização direta no processo produtivo.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PERÍODO DOS CRÉDITOS.

No regime da não-cumulatividade, os créditos são apurados em relação aos bens e serviços adquiridos e despesas incorridas no mês a que se referem. O ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração confronto entre créditos e débitos do período a que pertencem tais créditos, devendo eles ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO INDUSTRIAL.

Somente as despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não devam ser incluídos no ativo imobilizado, são consideradas para os fins de creditamento, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. O crédito deve ser devidamente comprovado pela empresa, sendo a certeza e liquidez requisitos obrigatórios para o reconhecimento de valor a ressarcir ou compensar.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão da DRJ em 08/07/2013 (e-fl. 158), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 19/07/2013 (e-fl. 159) e requereu a reforma total do acórdão de primeira instância ou a conversão do julgamento em diligência para se apurar a origem dos créditos decorrentes de aquisições de partes, peças e serviços utilizados na manutenção industrial, repisando os argumentos de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos a sua admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de glosa de créditos da Cofins requeridos em pedido de ressarcimento e aproveitados em declarações de compensação relativos à aquisição de (i) partes e peças empregadas em manutenção industrial, bem como dos serviços correlatos, (ii) dispêndios com arrendamento mercantil e (iii) bens importados, em razão do seu aproveitamento extemporâneo, sendo que, em relação à manutenção industrial, a glosa decorrerá também do seu não enquadramento no conceito de insumo para fins de apuração de crédito da contribuição não cumulativa.

No Recurso Voluntário, o contribuinte requer, alternativamente, a conversão do julgamento em diligência para se apurar a origem dos créditos decorrentes de aquisições de partes, peças e serviços utilizados na manutenção industrial, por considerar que a Fiscalização restringira sua análise a questões de direito, não tendo sido auditadas as notas fiscais respectivas.

I. Não cumulatividade das contribuições. Conceito de insumo. Manutenção industrial.

De pronto, deve-se ressaltar que a questão relativa ao enquadramento ao conceito de insumo para fins de apuração de créditos da contribuição não cumulativa se restringe, nos presentes autos, às partes e peças empregadas em manutenção industrial, bem como aos serviços a elas atinentes, pois a glosa dos gastos com arrendamento mercantil e importação de bens encontra-se fundamentada somente em seu aproveitamento extemporâneo.

A não cumulatividade das contribuições sociais (PIS e Cofins) não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, relativa a impostos, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento relaciona-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito a crédito.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no recebimento de receitas, base de cálculo das contribuições, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapolam os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o processo produtivo da pessoa jurídica.

Nesse sentido, o regime não cumulativo das contribuições sociais não se restringe à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.753 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11686.000047/2009-74

um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade”¹.

Como leciona Marco Aurélio Greco², ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.

Somente os bens e serviços utilizados na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

A Lei 10.833/2003 disciplina a matéria relativa ao direito de crédito na não cumulatividade da Cofins nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

¹ ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributário. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.

² GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.753 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11686.000047/2009-74

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...)

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.753 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11686.000047/2009-74

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

(...)

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Com base no conceito de insumo acima abordado, passa-se à análise da glosa dos créditos decorrentes da aquisição de partes, peças e serviços empregados em manutenção industrial.

Sobre essa matéria, a Fiscalização restringiu sua análise, laconicamente, à conclusão de que “Manutenção Industrial não se enquadra no conceito de insumos” (e-fl. 32).

O Recorrente, por seu turno, aduz, amparado na Solução de Divergência Cosit nº 35/2008 e na Solução de Consulta SRRF08 nº 221/2009, que as referidas partes, peças e serviços são aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente em seu processo produtivo, passível de creditamento direto ou via encargos de depreciação na hipótese de seu enquadramento no ativo imobilizado.

Nesse contexto, mostra-se verossímil o argumento do Recorrente quanto à configuração como insumos dos gastos com manutenção industrial, dada a natureza de seu objeto social, qual seja, o extrativismo vegetal e a industrialização da madeira.

Contudo, considerando que, conforme apontado pelo Recorrente, a Fiscalização restringiu sua análise a questões de direito, não tendo auditado as notas fiscais relativas à aquisição das partes, peças e serviços empregados em manutenção industrial, necessária se torna a conversão do presente julgamento em diligência à repartição de origem para que a autoridade administrativa, uma vez superada a questão meramente de direito, audite a escrita fiscal e os documentos fiscais em que se lastreia para fins de se apurarem eventuais créditos da contribuição a que o Recorrente faz jus, tendo-se em conta o teor do REsp nº 1.221.170, da Nota SEI 63/18 da PGFN e do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

Destaque-se que, além da conformação de tais dispêndios no conceito de insumos, deve-se verificar, ainda, a observância dos demais requisitos da lei instituidora da não cumulatividade da contribuição, dentre os quais (i) terem os bens e serviços sido adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, (ii) terem sido tributados pela contribuição e (iii) não se referirem a bens ou serviços que adicionem vida útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, hipótese em que o crédito deverá ser apurado a partir dos encargos de depreciação ou amortização (inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), em

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.753 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11686.000047/2009-74

relação aos quais o contribuinte deverá, se for o caso, apresentar demonstrativo de apuração devidamente comprovado.

II. Créditos apropriados extemporaneamente.

Em relação ao fato de que todas as glosas decorreram de créditos registrados extemporaneamente, a Fiscalização e a DRJ consideraram que, uma vez que a lei estipula que os créditos devem ser aproveitados no próprio mês em que os dispêndios respectivos forem incorridos (regime de competência), o contribuinte não poderia escriturar tais créditos em meses subsequentes, salvo na hipótese de haver saldo remanescente no final do período, após o abatimento dos débitos apurados.

O Recorrente, por sua vez, aduz que, observado o prazo prescricional de cinco anos, o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos da Cofins, pois tal comando se restringe à definição da base de cálculo dos créditos, bem como de seu período de apuração, não abrangendo a definição do momento de seu aproveitamento.

Esta 1ª Turma Ordinária já tem jurisprudência firmada³ no sentido de que, independentemente da retificação do Dacon, os créditos podem ser apropriados em períodos de apuração subsequentes, mas desde que comprovado seu não aproveitamento em período anterior, razão pela qual afasta-se também essa questão de direito, o que impactará, sobremaneira, a nova análise a ser empreendida na repartição de origem na realização da diligência que aqui se determina.

III. Conclusão.

Diante do acima exposto e considerando os princípios da busca pela verdade material e do formalismo moderado, voto por converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que a autoridade administrativa, diante da superação das questões de direito acima destacadas, reanalise o pleito sob comento, com vistas a se confirmar ou não a efetiva existência do crédito pleiteado, tendo-se em conta o conceito de insumo adotado no REsp nº 1.221.170, na Nota SEI 63/18 da PGFN e no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, bem como a jurisprudência desta turma quanto à possibilidade de se apropriarem créditos da contribuição extemporaneamente.

Havendo necessidade, o Recorrente deverá ser intimado a prestar esclarecimentos adicionais, bem como produzir elementos de provas correspondentes que se mostrarem necessários à elucidação dos fatos, como livros, notas fiscais etc.

Ao final da diligência, deverá ser elaborado relatório conclusivo abarcando os seus resultados, que deverão ser cientificados ao Recorrente, oportunizando-lhe o prazo de 30 dias para se manifestar, após o quê os autos deverão retornar a este CARF para prosseguimento.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

³ Acórdãos nº 3201-005.601, 3201-006.152 e 3201-006.671 de, respectivamente, 21/08/2019, 20/11/2019 e 17/03/2020, dentre outros.

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-002.753 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11686.000047/2009-74

Hélcio Lafetá Reis