



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13971.720024/2006-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3002-000.742 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 16 de maio de 2019
Recorrente BUTZKE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (ANTIGA INDUSTRIA DE MADEIRAS GUILHERME BUTZKE LTDA.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (CÓFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INEXISTÊNCIA.

Não tendo sido identificada qualquer nulidade no acórdão recorrido, esta preliminar há de ser afastada.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO.

Para fins de apuração de crédito de PIS não-cumulativo, adota-se a interpretação intermediária construída originalmente no CARF e objeto da decisão do STJ no RESP nº REsp nº 1.221.170/PR quanto ao conceito de insumo, tornando-se imperativa para o reconhecimento do direito ao crédito a análise acerca da sua essencialidade/relevância.

No caso concreto analisado, tendo em vista a atividade desempenhada pela empresa Recorrente e a decisão proferida pelo STJ sobre o tema, há de se reconhecer o direito creditório no que tange às despesas com etiquetas e folhas, chaves tipo "Allen" e rolamentos, devendo ser mantida, em contrapartida, a glosa no que tange aos sacos de ráfia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar apresentada e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, em manter a glosa no que tange aos sacos de ráfia; (ii) por unanimidade de votos, em reconhecer o direito creditório relacionado às etiquetas e folhas e às chaves tipo "Allen" e; (iii) por maioria de votos, reconhecer o direito creditório no que tange aos rolamentos, vencida a conselheira Larissa Nunes Girard, que votou pela manutenção da glosa quanto a este item.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 860/862 dos autos:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para a Cofins (regime não-cumulativo), formalizado devido a PER/DCOMP gerada em 26/01/2006, por meio do qual a contribuinte pleiteia a repetição do montante de R\$ 68.465,23, referente ao quarto trimestre de 2005.

Em análise do pleito, a Delegacia da Receita Federal em Blumenau/SC o deferiu apenas parcialmente, conforme despacho decisório da sra.chefe do SAORT, mediante competência delegada pela Portaria DRF/BLU n.º 27, de 01 de junho de 2005 (fis.771/798), reconhecendo a existência de crédito da COFINS passível de ressarcimento, após a dedução da contribuição apurada no período, no montante de R\$ 52.993,31.

Irresignada, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 811/828, onde alega que:

1. Sustenta o despacho decisório recorrido que a empresa enquadrrou indevidamente insumos como geradores de crédito;

2. Pelo que se observa, o parecerista baseia seu posicionamento no fato de que, segundo a interpretação por si extraída do artigo 8º da IN-SRF n.º 404/2004, os produtos adquiridos pela empresa (etiquetas, folhas, rolamentos, chaves tipo Allen e sacos de ráfia) não se enquadram no conceito de insumos determinado pelo artigo 8º da aludida instrução normativa;

3. No entanto, sem razão. Dispõe o auditor fiscal que para os bens utilizados na confecção do produto da empresa, o direito ao crédito está condicionado a que esses materiais sofram alterações, tais como desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, observadas as demais condições estabelecidas na legislação de regência;

4. Todos os serviços relacionados anteriormente são efetivamente utilizados na fabricação do produto;

5. Inicialmente, pode-se afirmar que a referida instrução normativa interpreta o termo "insumos" em sentido estrito, amoldando-o à forma prevista no Regulamento do IPI (art. 164, I), o que a torna ilegal, pois o conteúdo e o alcance dos decretos- e de quaisquer outros atos normativos infralegais — restringem-se aos das leis em função dos quais sejam expedidos (art. 99 do Código Tributário Nacional);

6. Denota-se que o conceito não pode ser restrito ao previsto no regulamento do IPI, mormente ser limitado por uma instrução normativa;

7. Dessa forma, como escopo de demonstrar que os produtos efetivamente são utilizados no processo produtivo, bem como no material de embalagem, faz-se necessário discriminar todos os itens glosados pelo auditor fiscal;

8. Assim, em relação aos Insumos utilizados, temos que:

8.1 Etiquetas e Folhas: O referido insumo é utilizado para demonstrar as características dos produtos, bem como as instruções para montá-los, pois a empresa trabalha com produtos montados pelo próprio adquirente. Outrossim, importante informar que as etiquetas e as folhas informativas são requisitos da própria legislação brasileira para certificar que o produto da empresa decorre de floresta replantada;

8.2. Sacos de Ráfia: Este produto é utilizado na embalagem e na venda dos resíduos da empresa, sendo portanto utilizado no processo produtivo;

8.3. Rolamentos: Novamente, pode-se considerar arbitrário e ilegal a glosa dos referidos insumos adquiridos pela empresa, pois estes possuem um contato direto com o produto na fabricação deste;

8.4. Chave Allen: Trata-se de instrumento indispensável para a montagem do produto, pois a mesma acompanha os parafusos utilizados pelo adquirente na tarefa de montagem do mesmo;

9. Por tudo isso, qualquer que seja o prisma que se examine a questão, resta indubitável o direito de crédito dos bens utilizados como insumo, e portanto, impõe-se a reforma da decisão nos pontos impugnados, para determinar a restituição dos valores.

Junto com manifestação de inconformidade, o contribuinte apresentou procuração, Ata de Reunião dos Sócios, cópia da 37ª Alteração Contratual, Contrato social Consolidado, além de peças demonstrativas dos insumos relacionados na manifestação.

O presente processo foi encaminhado para julgamento nesta DRJ/RJ2 face ao disposto na Portaria RFB n.º 535, publicada no DOU em 31/03/2008.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 859/868):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITO.

Somente podem gerar créditos da Contribuição as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

COFINS/MATÉRIA-PRIMA

Materiais utilizados em máquinas industriais (correia, abraçadeira, mangueira de sucção, estator, rotor, retentor, rolamento, anel, suporte de navalha, esteira e acoplamento), não são matérias-primas, nem produtos intermediários, e tampouco guardam qualquer semelhança com tais insumos, e não geram créditos nas aquisições dos citados bens.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

Solicitação Indeferida.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 16/10/2008 (vide AR à fl. 869 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 12/11/2008, Recurso Voluntário (fls. 870/884).

Em seu recurso, o contribuinte alegou, preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido, por ter afastado a apreciação da arguição de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas. Argumentou que o único ato contra o qual se insurgiu é norma infralegal, a IN SRF n.º 404/2004, e que a Administração Pública tem o dever de optar pela prevalência da Lei e da Constituição em lugar de cumprir preceito infralegal inválido.

No mérito, argumentou acerca da não-cumulatividade do PIS/COFINS, e sustentou que nenhuma das leis que tratam da matéria conceitua insumos nem, tampouco, remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca desse conceito. Tal conceituação não poderia ser atendida pela IN SRF 404/04, pois ela estaria limitada à estrita legalidade. Assim, defende que o termo “insumos” deve compreender todos os elementos direta e indiretamente necessários à produção de produtos e serviços.

Teceu considerações sobre os produtos glosados com o fim de demonstrar a efetividade do direito ao crédito, defendendo ser inegável a validade e legitimidade do crédito pleiteado.

Pediu a anulação do acórdão ou, caso assim não se entenda, sua reforma, para deferir-se integralmente o pedido de restituição.

Junto com o recurso apresentou substabelecimento de mandato (fl. 885).

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

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

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

Consoante acima narrado, dois são os fundamentos da decisão recorrida combatidos no Recurso Voluntário interposto: (i) o não conhecimento relacionado a arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico; (ii) o entendimento de que os materiais utilizados em máquinas industriais (correia, abraçadeira, mangueira de sucção, estator, rotor, retentor, rolamento, anel, suporte de navalha, esteira e acoplamento), não geram direito a crédito, visto que não seriam considerados matérias-primas, nem produtos intermediários, visto que não sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

1. Do argumento preliminar de nulidade do acórdão recorrido

Quanto ao primeiro fundamento, sustenta o Recorrente que a decisão recorrida equivocou-se em sua razão de decidir, visto que a insurgência posta diz respeito à IN SRF 404/04, a qual estaria sujeita à estrita legalidade. Sendo assim, defende que o acórdão recorrido seria nulo, visto que teria deixado de apreciar este fundamento apresentado.

Neste ponto, entendo que assiste parcial razão à Recorrente. De fato, é cediço que a esfera administrativa possui competência para afastar a aplicação de Instrução Normativa em desacordo com normas hierarquicamente superiores, justamente em observância ao princípio da estrita legalidade. E, ao assim proceder, não se está acatando arguição de inconstitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, mas sim de sua ilegalidade, em razão da observância de normas também legitimamente inserida no ordenamento jurídico, e cuja aplicação deverá prevalecer diante da hierarquia existente entre elas. Caso contrário, na hipótese de se manter a aplicação de instrução normativa em desacordo com a lei, estará a autoridade julgadora administrativa, por via transversa, declarando a ilegalidade justamente da norma hierarquicamente superior.

Em tais casos, portanto, entendo que a autoridade julgadora administrativa poderá se manifestar acerca da legalidade/ilegalidade da instrução normativa, não estando esta discussão restrita ao Poder Judiciário. Tanto que a súmula do CARF dispõe que a restrição de fato existente está relacionada tão somente à apreciação de inconstitucionalidade de norma tributária, nada dispondo acerca da sua legalidade. É o que se infere da transcrição a seguir:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

É importante que se registre que a não se está aqui fazendo qualquer juízo de valor antecipado acerca da legalidade ou não da IN nº 404/04, mas apenas dispondo que a DRJ não se encontra impedida de analisar esta matéria.

Ocorre que, apesar de discordar da fundamentação constante da decisão recorrida, consoante acima exposto, entendo que esta encontra-se devidamente fundamentada, não configurando preterição do direito de defesa do Recorrente apta a ensejar a aplicação do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nesse contexto, feitas as devidas ressalvas acima, entendo que não merece acolhida o argumento preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Até porque, consoante será devidamente analisado em sucessivo, este Colegiado já pacificou o entendimento de que não é a IN SRF 404/04 que deverá embasar o reconhecimento do direito creditório aqui analisado.

2. Do mérito

Passando ao mérito da presente contenda, consoante acima narrado, o Recorrente defende que teria direito a créditos relacionados a diversos itens que foram glosados pela fiscalização, defendendo que estes estariam enquadrados no conceito de insumos. A DRJ, por seu turno, entendeu que, para fins de se admitir créditos relativos a tais itens, seria imprescindível que tais bens sofressem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Ou seja, o entendimento da DRJ seguiu a linha inserta na legislação do IPI, embasada na IN SRF 404/04.

Acontece que, como é cediço, este entendimento expresso na decisão recorrida encontra-se superado, tendo sido sedimentado pelo STJ, por meio de decisão proferida em sede de recurso repetitivo, que, diante da inaplicabilidade da legislação do IPI nos casos de créditos de PIS e COFINS, deverá ser adotado o critério da essencialidade/relevância. Importante observar, inclusive, que este entendimento deverá ser necessariamente observado por este órgão de julgamento, em razão do disposto no art. art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

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

(...).

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

Para que melhor se compreenda a matéria objeto do presente tópico, importante que sejam delineadas as linhas gerais que pautam o presente julgado, após o que serão analisadas as rubricas específicas que foram objeto de glosa.

2.1. Do conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS em razão do princípio da não-cumulatividade - linhas gerais

A análise dos presente caso perpassa pela definição do conceito de insumos para fins de incidência da COFINS.

No caso deste tributo, o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 assim dispõe:

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;

No que tange à referida alínea II, que trata da tomada de créditos no caso de insumos, é cediço que, por muito tempo, este Colegiado enfrentou a discussão sob a ótica de qual seria a interpretação mais adequada (com respaldo na legislação do IPI e do IR, por exemplo), ou ainda conferindo uma interpretação própria com base na legislação do PIS e da COFINS (construção realizada por meio de julgados do CARF).

Nos termos dos julgados até então proferidos por este Conselho, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduzia uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço utilizado como insumo e a atividade empresarial desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua essencialidade à atividade desempenhada pela empresa, direta ou indiretamente.

A matéria, então, repleta de controvérsias e complexidades, veio a ser analisada pelo STJ em sede de recursos repetitivos. A partir da decisão prolatada no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, cujo trecho da ementa mais relevante encontra-se transcrito a seguir, fica este Conselho vinculado à aplicação do conceito de insumo ali definido, por força do já referido art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF.

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. (grifado)

Para que melhor se compreenda o conceito acima posto, transcrevo abaixo as razões de decidir, extraídas do voto da Ministra Regina Helena Costa e adotadas pelo Ministro Relator como razão de decidir:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.**

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

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

.....

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

Ou seja, tem-se que o conceito de insumo a ser adotado por este Colegiado deverá se pautar em um dos dois critérios acima postos, quais sejam: i) essencialidade, assim considerada pela sua imprescindibilidade, por constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou, ao menos, em substancial perda de qualidade do produto ou serviço; e ii) relevância, assim considerada por sua importância ou, mesmo quando não seja essencial, por integrar o processo de produção pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Nesse contexto, o que importa para fins de apropriação de crédito, portanto, é se o custo ou a despesa são essenciais/relevantes ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. Ou seja, torna-se necessária a análise casuística de cada uma das rubricas cujas glosas foram realizadas pela fiscalização, para fins de identificar se estas se amoldam aos critérios acima dispostos.

Por derradeiro, não é demais registrar que, além desses dois critérios, aplicáveis ao conceito de insumos, há ainda as hipóteses expressas de permissão ou de vedação ao creditamento, dispostas nos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Após delineadas essas linhas gerais, parto para a análise específica das rubricas objeto da presente contenda.

2.2. Dos itens objeto de glosa

2.2.1. Etiquetas e folhas

O primeiro item objeto de glosa diz respeito a etiquetas para embalagem e folhas (A4, por exemplo) (vide nota fiscal à fl. 506 do e-processo). Sobre este item, o Recorrente trouxe os seguintes esclarecimentos:

(a) etiquetas e folhas: os referidos insumos são utilizados para demonstrar as características dos produtos, bem como as instruções para montá-los, posto que a empresa trabalha com produtos *"do it yourself"*, ou seja, produtos montados pelo próprio adquirente. Outrossim, importante informar que as etiquetas e as folhas informativas são requisitos da própria legislação brasileira para certificar que o produto da empresa decorre de floresta replantada. nos termos da *"Fores! Stewardship Council"*;

Analisando-se os critérios firmados pelo STJ, entendo que assiste razão ao Recorrente em seu pleito. No meu entender, tais itens atendem ao critério de relevância acima delineado, seja **pelas singularidades do produto fornecido pela Recorrente** (papel para impressão das instruções necessárias à utilização do produto), seja por imposição legal (etiquetas e folhas informativas exigidas pela legislação).

2.2.2. Sacos de rafia usados

Quanto a este item, assim se manifestou a Recorrente:

(h) Sacos de Ráfia: utilizado na embalagem e na venda dos resíduos da empresa, sendo portanto utilizado no processo produtivo;

Quanto a este item, entendo que a Recorrente não logrou comprovar seja a essencialidade deste item, seja a relevância deste para o seu processo produtivo. Sendo assim, entendo que deverá ser mantida a glosa quanto a este item.

2.2.3. Chaves tipo "Allen"

Já no que tange ao creditamento relativo às chaves tipo Allen, utilizadas para ferramentas manuais, esclareceu a Recorrente:

(c) chave "Allen": trata-se de instrumento indispensável para montagem do produto, posto que a mesma acompanha os parafusos utilizados pelo adquirente na tarefa de montagem do mesmo (doc. anexo).

Quanto a este item, entendo que assiste razão ao Recorrente. Isso porque, no meu entender, as chaves "Allen" integram o produto final da Recorrente, o que o torna essencial para a conclusão do processo produtivo da Recorrente, diante das peculiaridades dos produtos por esta produzidos.

2.2.4. Rolamentos

Quanto ao último item, o Recorrente trouxe os seguintes esclarecimentos:

(d) rolamentos: utilizados no maquinário da empresa, que entra em contato direto com o produto na fabricação deste.

Da mesma forma, entendo que as despesas com rolamentos geram direito a crédito, não pairando dúvidas acerca da essencialidade destes produtos no processo produtivo da Recorrente.

3. Da conclusão

Com fulcro nas razões supra expedidas, voto no sentido de rejeitar a preliminar apresentada, e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no presente caso, para fins de reconhecer o direito creditório da Recorrente no que tange aos seguintes itens: etiquetas e folhas, chaves tipo "Allen" e rolamentos, mantendo-se, em contrapartida, a glosa no que tange aos sacos de ráfia.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora