



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



**Processo nº** 13984.720237/2010-14  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3002-000.323 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 15 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 09-63.668 da 1ª Turma da DRJ/JFA que julgou parcialmente procedente manifestação de inconformidade, mantendo a glosa de créditos da Contribuição para o PIS/ Pasep não cumulativa relativo ao 3º trimestres de 2005, decorrente das operações da Recorrente com mercado externo, na forma prevista no §1º do art. 5º da Lei n.º 10.637/2002, conforme decisão abaixo ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

**PEDIDO 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 da existência do direito creditório.

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

No regime da não-cumulatividade, são considerados 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 não 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.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA.**

1. Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado. 2. A doutrina trazida ao processo, não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa. 3. A jurisprudência judicial colacionada não possui legalmente eficácia normativa, não se constituindo em norma geral de direito tributário se não atendidos nenhum dos requisitos previstos no § 6º do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972. 4. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais,

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.323 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13984.720237/2010-14

salvo quando da existência de Súmula do CARF vinculando a administração tributária federal.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

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

Relatório

Trata o presente processo do Pedido de Ressarcimento - PER n.º 35987.72270.230506.1.1.08-9413 envolvendo crédito relativo ao PIS - incidência não cumulativa - exportação, referente ao 3º trimestre de 2005, sobre custos, encargos e despesas vinculados às receitas de exportação, na forma prevista no §1º do art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, no total de R\$ 25.295,72..

O Despacho Decisório n.º 232/2011 - DRF/LAG (fls. 305/340) exarado pela Delegacia da Receita Federal em Lages/SC deferiu o Pedido de Ressarcimento no montante de R\$ 8.783,99, após a dedução da contribuição apurada no período.

Decisório encontra-se consignado, resumidamente, que:

(...)

#### *4. Análise da Pertinência da Base de Cálculo Utilizada pelo Contribuinte*

##### *4.1 - Bens Utilizados como Insumos - Linha 02 da Dacon*

##### *4.1.1 - Embalagens de Transporte e Bens Correlacionados*

*Parte das embalagens utilizadas ... na formação da base de cálculo dos créditos demonstrados na Dacon não são de apresentação, mas tão somente de transporte, as quais não se enquadram no conceito de insumos.*

*São consideradas de transporte as embalagens destinadas precipuamente ao transporte dos produtos elaborados, como os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, em que não há um acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetivam valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagens de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido (Decreto n.º 4.544, art. 4º, IV, e art. 6º). Muito embora as embalagens de transporte possam eventualmente se prestar também à garantia da integridade de seu conteúdo, ainda assim, pôr não conterem rótulos indispensáveis ou indicações promocionais que impliquem despesas mais elevadas em sua elaboração, não possuem o objetivo de, por si só, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação.*

*Com base no acima exposto e por considerarmos embalagens de transporte ou bens correlacionados, entre outros, bobinas de papel, filme stretch e papelão ondulado, glosaremos os itens abaixo relacionados:*

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.323 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13984.720237/2010-14

**QUADRO 1 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - EMBALAGENS DE TRANSPORTE E BENS, CORRELACIONADOS**

...	<b>TOTAL MÊS DE JULHO</b>	<b>R\$ 48.171,30</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE AGOSTO</b>	<b>R\$ 52.530,64</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE SETEMBRO</b>	<b>R\$ 63.047,17</b>
	<b>TOTAL NO 3º TRIMESTRE</b>	<b>R\$ 163.749,11</b>

**4.1.2 - Dos Bens Adquiridos de Pessoas Físicas**

Os bens adquiridos de pessoas físicas, por não sofrerem tributação do PIS/Pascp e da Cofins não podem gerar direito a crédito. Em virtude disso, devem ser glosados os valores relativos à compra dos seguintes bens:

**QUADRO 2 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS**

...	<b>TOTAL MÊS DE JULHO</b>	<b>R\$ 29.896,16</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE AGOSTO</b>	<b>R\$ 58.395,57</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE SETEMBRO</b>	<b>R\$ 56.894,00</b>
	<b>TOTAL NO 3º TRIMESTRE</b>	<b>R\$ 145.185,73</b>

**4.1.3 — Demais Bens não Caracterizados como Insumos**

Pudemos atestar, com relação a vários dos bens utilizados pelo contribuinte na formação da base de cálculo de seus créditos, a sua condição de insumos com base tão somente nos documentos juntados aos autos. Entretanto, com relação, a outros, estes mesmos documentos não se mostraram capazes de evidenciar qual a possível relação direta guardada com o processo produtivo ..., o que é indispensável para caracterizá-los como insumos.

Com base no motivo acima exposto, serão glosados os seguintes itens:

**QUADRO 3 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - ITENS DIVERSOS CUJA CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMOS NÃO RESTOU DEMONSTRADA**

...	<b>TOTAL MÊS DE JULHO</b>	<b>R\$ 513,62</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE AGOSTO</b>	<b>R\$ 153,00</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE SETEMBRO</b>	<b>R\$ 115,53</b>
	<b>TOTAL NO 3º TRIMESTRE</b>	<b>R\$ 782,15</b>

**4.1.4 - Dos Bens Caracterizados como "Genéricos"**

O item 12 da Intimação Fiscal Nurac DRF/Lages nº 666/2010 é bastante claro ao requisitar que nas informações relativas aos bens utilizados como insumos houvesse, para cada documento comprobatório, a descrição do bem objeto adquirido. ...

Se na resposta encaminhada pelo contribuinte, a quem cabe o ônus da prova, a descrição do bem objeto do documento aparece como sendo "GENÉRICO", não há como o Auditor-Fiscal identificar os bens vinculados a estes documentos, não restando outra alternativa a não ser a glosa dos valores a eles vinculados.

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.323 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13984.720237/2010-14

**QUADRO 4 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - BENS DESCRITOS COMO "GENÉRICOS" NA RESPOSTA ENVIADA PELO CONTRIBUINTE**

...	<b>TOTAL MÊS DE JULHO</b>	<b>R\$ 2.768,27</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE AGOSTO</b>	<b>R\$ 4.499,79</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE SETEMBRO</b>	<b>R\$ 5.864,36</b>
	<b>TOTAL NO 3º TRIMESTRE</b>	<b>R\$ 13.132,42</b>

**4.1.5 - Transferência de Bens da Filial para a Matriz da Pessoa Jurídica**

*Encontramos nos arquivos digitais encaminhados pelo contribuinte registros de envio de toras de madeira de pinus da filial para a matriz ...*

*... o código CFOP informado para as operações foi o 1.101, correspondente a compra para industrialização ou produção rural.*

*Por compra para industrialização subentende-se que do negócio jurídico tenham participado, ao menos, duas diferentes pessoas jurídicas, o que não se pode dizer do caso em questão. Neste, por tratar-se o envio das toras de pinus para a matriz de mera transferência para industrialização, correto teria sido a utilização do CFOP 1.151, indicando a entrada de mercadoria recebida em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa para ser, utilizada em processo de industrialização, o que não gera direito ao cálculo de créditos ...*

**QUADRO 5 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - BENS TRANSFERIDOS PELA FILIAL PARA INDUSTRIALIZAÇÃO NA MATRIZ**

...	<b>TOTAL MÊS DE SETEMBRO</b>	<b>R\$ 23.208,00</b>
	<b>TOTAL NO 3º TRIMESTRE</b>	<b>R\$ 23.208,00</b>

**4.1.6 - Créditos Extemporâneos**

*Tratando da sistemática de cálculo dos créditos não-cumulativos do Pis/Pasep e da Cofins, assim dispõe o inciso II, § 1º, art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 ...*

*Fica evidente que apenas poderiam gerar créditos não-cumulativos do Pis/Pasep e da Cofins os valores decorrentes de aquisições ou devoluções de bens e serviços efetuadas no mês ou, para as demais situações previstas no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, os incorridos no mês. Por óbvio, como o período em análise neste processo é o 4º trimestre de 2005 a constatação da utilização de créditos cujo fato gerador seja anterior ao período analisado importa na imediata exclusão desses valores da base de cálculo demonstrada.*

*Aceitar interpretação diversa da acima esposada implicaria a existência de uma faculdade ao contribuinte que em absoluto existe, qual seja, a de calcular os seus créditos no mês em que, por exemplo, o volume de exportações tenha sido percentualmente maior do que naquele em que efetivamente tenha ocorrido o fato gerador dos créditos.*

**QUADRO 6 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS**

...	<b>TOTAL MÊS DE JULHO</b>	<b>R\$ 35.384,00</b>
	<b>TOTAL NO 3º TRIMESTRE</b>	<b>R\$ 35.384,00</b>

**4.2 - Serviços Utilizados Como Insumos - Linha 03 da Dacon**

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.323 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13984.720237/2010-14

#### 4.2.1 - Dos Serviços Caracterizados como "Genéricos"

Nos arquivos enviados pelo contribuinte em resposta ao item 13 da Intimação nº 666/2010, encontramos como descrição de alguns dos serviços contratados apenas o vocábulo "GENÉRICO". Apresentar a resposta desta forma impossibilita à autoridade fiscal manifestar-se pela procedência da inclusão de referidos serviços na base de cálculo dos créditos, como já explicitado no item 4.1.4..

##### QUADRO 7 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 03 - SERVIÇOS DESCRITOS COMO "GENÉRICOS" NA RESPOSTA ENVIADA PELO CONTRIBUINTE

...	<b>TOTAL MÊS DE JULHO</b>	<b>R\$ 17.073,77</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE AGOSTO</b>	<b>R\$ 59.833,37</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE SETEMBRO</b>	<b>R\$ 34.336,78</b>
	<b>TOTAL NO 3º TRIMESTRE</b>	<b>R\$ 111.243,92</b>

#### 4.2.2 — Créditos Extemporâneos

Na linha 3 da Dacon, relativa a serviços utilizados como insumos, encontramos na base de cálculo dos créditos serviços prestados ao requerente no 3º trimestre de 2005.

Tais serviços, em virtude do período em foram efetuados, devem ser glosados com base em fundamentação idêntica a do item 4.1.6:

##### QUADRO 8 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 03 - CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

...	<b>TOTAL MÊS DE JULHO</b>	<b>R\$ 3.484,50</b>
	<b>TOTAL NO 3º TRIMESTRE</b>	<b>R\$ 3.484,50</b>

#### 4.3 - Despesas de Energia Elétrica - Linha 04 da Dacon

Nos termos do item 14 da Intimação Fiscal Nurac DRF/Lages nº 666/2010 - abaixo transcrito - requisitamos a apresentação de cópias das faturas de energia elétrica do período em análise para que se pudesse atestar que os valores demonstrados na Dacon efetivamente eram relativos a despesas com energia elétrica:

##### QUADRO 9 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 04 - DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA PARA AS QUAIS O CONTRIBUINTE NÃO ENTREGOU CÓPIAS DAS RESPECTIVAS FATURAS

...	<b>TOTAL MÊS DE JULHO</b>	<b>R\$ 37.718,97</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE AGOSTO</b>	<b>R\$ 49.710,15</b>
...	<b>TOTAL MÊS DE SETEMBRO</b>	<b>R\$ 47.778,62</b>
	<b>TOTAL NO 3º TRIMESTRE</b>	<b>R\$ 135.207,74</b>

#### 5. Rateio Proporcional

Com base no documento de fl. 281, constatou-se que o contribuinte realizou no trimestre operações de cessão de créditos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços e Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme indicado abaixo:

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.323 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13984.720237/2010-14

*QUADRO 10 - TOTAL DAS OPERAÇÕES DE CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS NO 3º TRIMESTRE DE 2005*

MÊS	VALOR
jul/05	300.445,41
ago/05	64.271,98
set/05	0,00

*Esse tipo de operação, regulada pela legislação estadual, equipara-se a verdadeira alienação de direitos. Por via de consequência, origina receita tributável da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.*

*Adernais, a previsão legal para excluir esse tipo de receita da base de cálculo das contribuições não-cumulativas somente surgiu em nosso ordenamento jurídico a partir da publicação da Medida Provisória n.º 451, ... de 2008, produzindo efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009. Até então, conforme se depreende da leitura da lista taxativa de que trata o art. 1º, § 3º, da Lei 10.637/2002 e do art. 1º, § 3º, da Lei 10.833/2003, as transferências onerosas de créditos do ICMS consubstanciavam receitas tributáveis das contribuições não-cumulativas. Assim dispondo, a legislação manifestava entendimento inequívoco no sentido de que, ao compor a base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade nas aquisições de insumos, o valor do ICMS deveria, também, ser oferecido à tributação quando de sua alienação a título oneroso. Ou seja, os valores correspondentes às transferências de créditos do ICMS modificam a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com do mercado externo em relação ao total das receitas auferidas pelo contribuinte, bem como o valor da contribuição apurada.*

#### *7. Decisão*

*Após a glosa do valor, de R\$ 631.377,57 da base de cálculo e ante todas as demais informações e ajustes constantes nos autos, DECIDO:*

*a) RECONHECER o valor de R\$ 8.783,99 ... como sendo o saldo de créditos do PIS/Pasep não-cumulativo - mercado externo - ao final do 3º trimestre de 2005, após a dedução da contribuição apurada no período;*

*.....*

*Inconformada, a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 350/364) com várias alegações. Abaixo transcreve-se os itens que sintetizam toda a argumentação:*

*(...)*

*É o relatório.*

Intimada da respectiva decisão, a Recorrente apresenta em 25/08/2017 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.
- Créditos sobre frete :

Fl. 8 da Resolução n.º 3002-000.323 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13984.720237/2010-14

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

(b) Transportadora Reunidas - conhecimentos de transporte (docs. anexos) 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).

- Energia elétrica – Sustenta Ao contrário do que assentou o v. acórdão recorrido, pouco importa que a COSIP não tenha relação com a contribuição ao PIS/COFINS, pois o que gera direito de crédito é a essencialidade da despesa.
- 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 da Contribuição para o PIS/ Pasep 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 2017

“(…)

Fl. 9 da Resolução n.º 3002-000.323 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13984.720237/2010-14

Ao contrário do alegado 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 PIS/Pasep e Cofins se consubstanciar em benefício fiscal. Nessa mesma decisão, ficou definido que “as Instruções Normativas SRF nº 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.

O artigo 66 da IN SRF nº 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 nº 404/2004.

Assim sendo, resta claro que a lei e as instruções normativas evidenciadas restringem o desconto dos créditos de PIS/Pasep e Cofins aos casos especificados

Cumprido salientar, ainda, que a atividade do Auditor-Fiscal é plenamente 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 nº 329, de 1970 e Parecer PGFN/CRF nº 439, de 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

Fl. 10 da Resolução n.º 3002-000.323 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13984.720237/2010-14

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 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 n.º 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 08/2017) e nem o acórdão recorrido (proferido em 06/2017) trataram do conceito contemporâneo de insumo. Logo, não houve análise da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância dos itens glosas 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 entendimento firmado 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:

Fl. 11 da Resolução n.º 3002-000.323 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13984.720237/2010-14

- 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 n.º 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 n.º 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.