



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13984.720238/2010-51
Recurso Voluntário
Resolução nº 3002-000.324 – 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 09-63.669 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 2º 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: 01/04/2006 a 30/06/2006

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. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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: 01/04/2006 a 30/06/2006

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13984.720238/2010-51

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, 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 35168.77998.180907.1.1.08-4900 envolvendo crédito relativo ao PIS - incidência não cumulativa - exportação, referente ao 2º trimestre de 2006, 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\$ 11.037,38.

O Despacho Decisório n.º 236/2011 - DRF/LAG (fls. 368/398) exarado pela Delegacia da Receita Federal em Lages/SC deferiu o Pedido de Ressarcimento no montante de R\$ 2.840,19, 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 - Combustíveis e Lubrificantes

Combustíveis e lubrificantes, em princípio, não poderiam gerar créditos da não-cumulatividade do Pis/Pasep e da Cofins por não serem, em regra, diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

... ainda que utilizados apenas indiretamente no processo produtivo, podem vir a compor a base de cálculo dos créditos com base no inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003. Isto porque tais dispositivos, ao criarem a regra, criaram também uma exceção. Embora o comando principal seja no sentido de que apenas os insumos diretos - aqueles que entram em contato direto com o bem em produção/fabricação - possam gerar créditos, é possível inferir que a menção expressa a combustíveis e lubrificantes teve o condão de autorizar também o cálculo de créditos com base em insumos indiretos, desde que expressamente autorizados.

Atente-se que o dispositivo legal não determina que a simples aquisição de combustíveis e lubrificantes autorize o cálculo de créditos. O que se determina é que estes combustíveis e lubrificantes componham a base de cálculo quando forem insumos, ainda que indiretos.

Manifesta, à luz do que foi dito, a importância de a autoridade tributária zelar pela minuciosa análise do destino dado a cada um dos combustíveis e lubrificantes

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13984.720238/2010-51

utilizados na base de cálculo dos créditos. Tal análise é feita a partir, das informações prestadas pelo contribuinte, sobre o qual recai o ônus da prova, conforme exposto no item 3. Tais informações

A resposta às perguntas "onde o bem objeto do documento foi utilizado" e "como o bem objeto do documento foi utilizado", associadas a outras informações e a uma diligência objetivando conhecer o processo produtivo é o que possibilita ao auditor-fiscal aferir se determinado bem pode ou não ser considerado insumo do processo produtivo. Com relação a uma possível diligência para conhecer o processo produtivo, esta já não é mais possível, pois a planta industrial da Incema encontra-se desativada, entretanto, com relação as demais informações, não cuidou o contribuinte para que fossem adequadamente respondidas com relação aos combustíveis e a outros bens dos quais trataremos mais a frente.

Não constam nos arquivos digitais, com relação aos combustíveis, nenhuma resposta para as perguntas "onde" e "como" foi utilizado no processo produtivo. Sem isto, não é possível concluir pela condição de insumo destes combustíveis, motivo pelo qual serão glosados.

Encontramos ainda uma nota fiscal relativa a "gás de empilhadeira", objeto do documento nº 1543, emitido por Índio José de Araújo e Filhos.Ltda. Como já dito, não consideramos que uma empilhadeira faça parte do processo produtivo da Incema e, conseqüentemente, o mesmo entendimento adotamos com relação ao gás GLP nela utilizado, ou, seja, não se trata de um insumo e desta forma deve ser glosado:

QUADRO I - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS, MAS QUE NÃO SE REVESTEM DA CONDIÇÃO DE INSUMO DO PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA ...

| | |
|------------------------------|----------------------|
| TOTAL MÊS DE ABRIL | R\$ 7.248,03 |
| ... | |
| TOTAL MÊS DE MAIO | R\$ 6.827,58 |
| TOTAL MÊS DE JUNHO | R\$ 5.687,40 |
| TOTAL NO 2º TRIMESTRE | R\$ 19.763,40 |

4.1.2 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 nº 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.

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13984.720238/2010-51

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:

QUADRO 2 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - EMBALAGENS DE TRANSPORTE E BENS, CORRELACIONADOS

| | | |
|-----|------------------------------|-----------------------|
| ... | TOTAL MÊS DE ABRIL | R\$ 105.087,55 |
| ... | TOTAL MÊS DE MAIO | R\$ 38.686,38 |
| ... | TOTAL MÊS DE JUNHO | R\$ 8.771,21 |
| | TOTAL NO 2º TRIMESTRE | R\$ 152.545,14 |

4.1.3 - 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 3 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

| | | |
|-----|------------------------------|----------------------|
| ... | TOTAL MÊS DE ABRIL | R\$ 25.030,00 |
| ... | TOTAL MÊS DE MAIO | R\$ 31.134,00 |
| ... | TOTAL MÊS DE JUNHO | R\$ 4.571,90 |
| | TOTAL NO 2º TRIMESTRE | R\$ 60.735,90 |

4.1.4 — 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 4 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - ITENS DIVERSOS CUJA CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMOS NÃO RESTOU DEMONSTRADA

| | | |
|-----|------------------------------|----------------------|
| ... | TOTAL MÊS DE ABRIL | R\$ 8.307,05 |
| ... | TOTAL MÊS DE MAIO | R\$ 3.654,51 |
| ... | TOTAL MÊS DE JUNHO | R\$ 4.495,54 |
| | TOTAL NO 2º TRIMESTRE | R\$ 16.457,10 |

4.1.5 - Dos Bens Caracterizados como "Genéricos"

O item 12 da Intimação Fiscal Nurac DRF/Lages n.º 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 ..., a quem cabe o ônus da prova, demonstra não ter certeza sobre quais bens estão associados a determinadas notas fiscais - a existência da locução "PODE SER" evidencia isso - não há como o Auditor Fiscal, da mesma

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13984.720238/2010-51

forma, dar-se por convencido quanto à exatidão das informações e, conseqüentemente, avaliar a condição de insumos de bens que, possivelmente, nem sejam aqueles descritos pelo contribuinte.

QUADRO 5 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - BENS CUJA DESCRIÇÃO FOI ACRESCIDA DA LOCUÇÃO "PODE SER"

| | | |
|-----|------------------------------|--------------------|
| ... | TOTAL MÊS DE ABRIL | RS 1.884,43 |
| ... | TOTAL MÊS DE MAIO | RS 1.971,37 |
| ... | TOTAL MÊS DE JUNHO | RS 1.745,15 |
| . | TOTAL NO 2º TRIMESTRE | RS 5.600,95 |

4.1.6 - 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 ...

... os códigos CFOP informados foram ... 1.151, 1.552 e 1.557, correspondentes, respectivamente, a entrada de mercadoria recebida em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa para ser utilizada em processo de industrialização, a entrada de bem destinado ao ativo imobilizado recebido em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa e a entrada de material para uso ou recebido em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa.

Com relação ao CFOP 1.151, cremos que o contribuinte tenha pretendido equiparar a operação a uma compra para industrialização. Entretanto, para tanto, do negócio jurídico deveriam ter participado, ao menos, duas diferentes pessoas jurídicas, o que não se pode dizer do caso em questão. Tratou-se, na verdade, de mera transferência para industrialização entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, o que não gera direito ao cálculo de créditos do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos.

Quanto ao CFOP 1.552, ... o objetivo do contribuinte foi o cálculo de créditos com base nos encargos de depreciação, mas algumas exigências devem ser observadas para isso, como se depreende da leitura dos dispositivos legais a seguir transcritos:

Lei n" 10.637, de ... 2002

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados do ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13984.720238/2010-51

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

Para que se possa calcular créditos com base em bens que venham a compor o ativo imobilizado, além de outras condições legais, ele deve ter sido "adquirido" ou "fabricado" pela pessoa jurídica, o que de pronto verificamos não ter ocorrido, pois com base nos arquivos digitais em análise observa-se que as operações são apenas de transferência, ou seja, os bens não foram nem fabricados nem adquiridos pela Incema.

... o cálculo de créditos com base nas operações de transferência realizadas sob o CFOP 1.552., por não estarem sujeitas ao pagamento da contribuição, vai de encontro ao disposto no inciso II, §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e ... Observe-se, aliás, que este raciocínio serve para qualquer operação de transferência, a exemplo daquelas realizadas pelo contribuinte com base nos CFOP's 1.151 e 1.557.

Já com relação ao CFOP. 1.557, além dos argumentos já expostos, há que se destacar que materiais de uso ou consumo, em hipótese alguma, podem ser considerados insumos do processo produtivo de uma empresa fabricante de móveis como a Incema.

Com base no que foi expresso, serão glosados os valores abaixo relacionados:

QUADRO 6 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - BENS TRANSFERIDOS PELA FILIAL E MATRIZ

| | |
|------------------------------|-----------------------|
| ... | |
| TOTAL MÊS DE ABRIL | R\$ 98.882,50 |
| ... | |
| TOTAL MÊS DE MAIO | R\$ 56.951,00 |
| ... | |
| TOTAL MÊS DE JUNHO | R\$ 36.299,50 |
| TOTAL NO 2º TRIMESTRE | R\$ 192.132,50 |

4.1.7 Serviços de Manutenção e Bens a Eles Relacionados

Embora a linha 2 seja destinada a demonstração dos bens utilizado como insumos, alguns serviços foram nela incluídos equivocadamente.

Dentre eles, encontramos os de manutenção de informática, empilhadeiras e veículos. Nenhum dos elementos juntados aos autos demonstra qual a pertinência direta dos bens de informática, empilhadeiras e veículos com o processo produtivo da Incema, motivo pelo qual estes serviços devem ser excluídos da base de cálculo dos créditos, conforme demonstrado no quadro abaixo:

QUADRO 7 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS

| | |
|------------------------------|-------------------|
| ... | |
| TOTAL MÊS DE ABRIL | R\$ 94,00 |
| ... | |
| TOTAL MÊS DE MAIO | R\$ 92,50 |
| ... | |
| TOTAL MÊS DE JUNHO | R\$ 557,20 |
| TOTAL NO 2º TRIMESTRE | R\$ 743,70 |

Também devem ser glosados os bens e serviços de manutenção descritos de forma genérica, sem indicação de aonde foram aplicados. Hipoteticamente, quando o contribuinte demonstra com clareza que contratou a manutenção elétrica de uma máquina responsável pelo corte de toras de pinus, entendemos válido que o valor despendido com este serviço compoinha a base de cálculo dos créditos.

Fl. 8 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13984.720238/2010-51

O mesmo não se pode dizer quando a única informação de que se dispõe sobre o serviço contratado seja o de que se trata de "manutenção elétrica", "manutenção mecânica", "diversos itens de manutenção em geral" ou "manutenção em geral/epis". A partir de descrição tão genérica, é impossível ao auditor-fiscal responsável pela decisão formar convicção quanto à legalidade da utilização destes serviços na formação dos créditos, o que gera a obrigação de glosar os valores correspondentes.

Pelo exposto, devem ser glosados os valores abaixo relacionados:

QUADRO 8 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA .02 - BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO CUJA DESCRIÇÃO GENÉRICA IMPEDIU A VERIFICAÇÃO DA PERTINÊNCIA DOS MESMOS NA FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS

| | | |
|------------------------------|------------|------------------|
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE ABRIL | R\$ | 4.969,75 |
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE MAIO | R\$ | 4.765,84 |
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE JUNHO | R\$ | 7.814,51 |
| TOTAL NO 2º TRIMESTRE | R\$ | 17.550,10 |

4.1.8 - Omissão na Prestação das Informações Requeridas

Alguns dos documentos fiscais que, segundo o contribuinte, compuseram a base de cálculo de seus créditos, foram entregues com campos em branco, inviabilizando qualquer análise relativa a serem ou não insumos ao processo produtivo ...

QUADRO 9 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - DOCUMENTOS FISCAIS PARA OS QUAIS O CONTRIBUINTE FOI OMISSO NA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES

| | | |
|------------------------------|------------|-----------------|
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE ABRIL | R\$ | 458,35 |
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE MAIO | R\$ | 595,50 |
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE JUNHO | R\$ | 3.280,85 |
| TOTAL NO 2º TRIMESTRE | R\$ | 4.334,70 |

4.1.9 - Materiais de Escritório/ Expediente

As Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, ... não facultaram ... a possibilidade de calcular créditos com base nas aquisições de materiais de escritório/expediente, ...:

Não havendo previsão legal para o crédito com base na aquisição de materiais de escritório e/ou ...

QUADRO 10 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 - M A T E R I A I S DE ESCRITÓRIO/ EXPEDIENTE

| | | |
|------------------------------|------------|-----------------|
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE ABRIL | R\$ | 100,00 |
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE MAIO | R\$ | 976,53 |
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE JUNHO | R\$ | 103,90 |
| TOTAL NO 2º TRIMESTRE | R\$ | 1.180,43 |

4.2 - Despesas de Energia Elétrica - Linha 04 da Dacon

A Dacon .. informa que as despesas com energia elétrica ... foram de R\$ 143.584,57. Da análise das faturas ..., extrai-se que o contribuinte incluiu na base de cálculo ...

Fl. 9 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13984.720238/2010-51

valores relativos à contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Esta não gera créditos da não-cumulatividade ... por total falta de previsão legal.

QUADRO 11 - GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 04 - CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA :

| | | |
|------------------------------|-----------|---------------|
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE ABRIL | RS | 282,42 |
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE MAIO | RS | 282,42 |
| ... | | |
| TOTAL MÊS DE JUNHO | RS | 282,42 |
| TOTAL NO 2º TRIMESTRE | RS | 847,26 |

5. Rateio Proporcional

Com base no documento de fl. 329, 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:

QUADRO 12 - TOTAL DAS OPERAÇÕES DE CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS NO 2º trimestre de 2006

| MES | VALOR |
|--------|-----------|
| JUN/06 | 24.907,42 |

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\$ 471.891,18 da base de cálculo e ante todas as demais informações e ajustes constantes nos autos, DECIDO:

a) RECONHECER o valor de R\$ 2.840,19 ... como sendo o saldo de créditos do PIS/Pasep não-cumulativo - mercado externo - ao final do 2º trimestre de 2006, após a dedução da contribuição apurada no período;

....

Fl. 10 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13984.720238/2010-51

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:

- Combustíveis – Gás de empilhadeira - Sustenta ser essencial transporte de madeira, dentro das dependências da própria empresa, à evidência, é atividade diretamente vinculada à produção, e portanto gera direito de crédito. Não há como produzir móveis sem a transferência interna dos insumos.
- 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.
- Demais bens não considerados insumos:
 - (a) Embrasil (na verdade Embala Embrasil) Impressora Ltda. - trata-se de embalagem de apresentação (caixa) para venda de móveis linha Espanha (doc. anexo);
 - (b) SPL Dessecantes Ltda. - sachês de sílica, que acompanham a embalagem de apresentação, a fim de evitar danos decorrentes de umidade (docs. anexos); e
 - (c) Geremia Redutores Ltda. - manutenção elétrico-mecânica de máquinas na produção, em virtude de desgastes da produção, sem aumento da vida útil do equipamento (docs. anexos).
- Bens cuja descrição foi acrescida da locução “pode ser:
 - (a) Reunidas Transportadora - conhecimentos de transporte nos 6.229 / 195.556 (transporte de elementos de embalagens de apresentação - fornecedor: Sulfitas), 105.561 (transporte de cavilhas, que são peças de madeiras produzidas por terceiros, utilizadas no produto final - fornecedor: JKM Cavilhas), 126.283 / 992.406 (transporte de cola, utilizada na montagem do produto final - fornecedor: Mercantil Raoli) e 125.920 (transporte de tintas utilizadas na produção dos móveis); e
 - (b) Auto Viação Catarinense - conhecimentos nos 450.348 e 450381 - transporte de ferramentas que formam kit de montagem dos móveis, incluído dentro da caixa de apresentação - fornecedor: Spare Parts.

Fl. 11 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13984.720238/2010-51

- Serviços de manutenção – Sustenta direito de crédito sobre gastos com manutenção que não aumentou vida útil do bem, tais como as notas fiscais emitidas, p. ex., pela Wurth do Brasil (limpeza e lubrificação de máquinas), Rolapac Rolamentos (rolamentos de máquinas) e Marrari Automação (manutenção das estufas de secagem de madeira).
- 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 irrisignação 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

“(…)

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 consubstancia 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

Fl. 12 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
 Processo n.º 13984.720238/2010-51

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

Cumpra 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 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 nº 1.221.170/PR –Tema 779 - sob a sistemática de recursos repetitivos reconheceu a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 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

Fl. 13 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Seju/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13984.720238/2010-51

(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 08/2017) 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 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 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;

Fl. 14 da Resolução n.º 3002-000.324 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13984.720238/2010-51

- 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.