



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.900630/2016-60
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-002.198 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2019
Assunto DILIGÊNCIA. DESPACHO ELETRÔNICO
Recorrente GERDAU ACOS LONGOS 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, nos termos do voto da relatora. Os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Thais de Laurentiis Galkowicz acrescentavam na diligência a realização de reunião de cooperação, na forma do art. 6º do Código de Processo Civil/2015.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz e Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Trata-se de Pedido de Compensação relativo à COFINS (código de receita 5856) paga de forma indevida no período de apuração de dezembro/2008. Foi transmitido despacho decisório eletrônico indeferindo a restituição pleiteada, sob a seguinte justificava: "*A partir das características do(s) DARF discriminado(s) no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos sem saldo reconhecido para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*" (e-fl. 154)

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade informando que os débitos de COFINS originariamente informados em DCTF foram revisados e reduzidos em razão da identificação de novos créditos de insumos de COFINS, ensejando em pagamento indevido ou a maior no período. Na defesa, a empresa faz referência a um relatório

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.198 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.900630/2016-60

fiscal emitido pela Receita Federal, que teria acompanhado o despacho decisório, mas que não se encontra acostado aos presentes autos.

Antes da prolação da decisão da DRJ, a empresa apresentou um detalhamento das despesas em discussão, que teriam sido considerados na retificação de suas informações fiscais. Segundo a empresa, seriam 9.000 itens identificados em planilha acostada às e-fls. 177/307, assim identificados em sua defesa:

1. Matéria prima (incluindo casca de arroz, fio máquina, ácido clorídrico);
2. Partes e peças de reposição;
3. Ferramentas e utensílios de pequeno valor;
4. Combustíveis e lubrificantes;
5. Frete na aquisição de matéria prima;
6. Tratamento de água;
7. Material refratário;
8. Material de embalagem;
9. EPI;
10. Aluguéis de prédios, máquinas ou equipamentos
11. Movimentação de produtos/matérias primas dentro do estabelecimento
12. Limpeza e remoção de resíduos industriais
13. Manutenção Predial
14. Parada e manutenção de máquinas e equipamentos
15. Produto final (parte do prego)
16. Serviço de corte de sucata
17. Serviço de industrialização efetuada por outra empresa

Além da planilha com a identificação dos insumos, foram anexados aos autos o fluxograma e descritivo do processo de produção GERDAU DIVINÓPOLIS (e-fls. 105/121) e normas trabalhistas de Equipamentos de Proteção Individual (e-fl. 122/127).

A defesa apresentada foi julgada improcedente pelo acórdão abaixo ementado:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 23/01/2009

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.198 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.900630/2016-60

DCOMP. DÉBITOS NÃO COMPENSADOS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. COMPETÊNCIA.

No que tange ao efeito suspensivo da defesa apresentada, relativamente aos débitos compensados, é matéria fora da competência desta Delegacia de Julgamento, a qual se restringe ao julgamento, em primeira instância, dos processos administrativos fiscais de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações das autoridades competentes relativos à compensação.

PROVA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal a prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade e/ou quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE COMPLEMENTAR INTEMPESTIVA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, não se conhece da manifestação de inconformidade complementar intempestiva, ou seja, da defesa na qual a contribuinte apresenta, além de provas, novas razões de fato e de direito em oposição ao Despacho Decisório, quando já expirado o prazo legal de 30 (trinta) dias da sua ciência.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na manifestação de inconformidade.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do Fato gerador: 19/11/2008

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do Fato gerador: 19/11/2008

DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.198 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.900630/2016-60

Verificada em auditoria a falta de comprovação das retificações nas declarações apresentadas, não se reconhece o direito creditório delas decorrente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido" (e-fls. 310/311)

Cumprе mencionar que, no julgamento, a DRJ igualmente faz menção ao relatório fiscal que teria acompanhado o despacho decisório, reproduzido na r. decisão (e-fls. 327/330). O relatório de Intervenção de DCOMP faz referência à documentos que teriam sido apresentados no processo de guarda n.º 16682.720879/2011-89 (dossiê memorial n.º 10010.015194/0115-22).

Intimado desta decisão em 13/08/2018 (e-fl. 344), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 11/09/2018 (e-fls. 346/408) alegando, em síntese:

(i) a nulidade do acórdão da DRJ, por cerceamento do direito de defesa, por ter deixado de enfrentar a matéria questionada, indicando a possibilidade de análise da questão pelo CARF à luz da teoria da causa madura.

(ii) a validade dos créditos retificados pela empresa no DICON, por se enquadrarem no conceito de insumo.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Entendo, contudo, pela necessidade de conversão do processo em diligência para verificar a validade do crédito pleiteado pelo sujeito passivo.

Primeiramente, atentando-se para o presente processo, observa-se que tanto o contribuinte como a decisão da DRJ fazem referência a um relatório fiscal que teria acompanhado o despacho decisório. O referido relatório não foi anexado aos presentes autos, tendo sido reproduzido somente na r. decisão recorrida. Como informado na decisão, o processo de guarda n.º 16682.720879/2011-89 (dossiê memorial n.º 10010.015194/0115-22) foi indicado no campo de observações do despacho decisório, mas não tinha sido anexado aos autos (e-fl. 326)

Contudo, a r. decisão somente reproduziu o relatório, não sendo possível verificar os documentos a que o relatório faz menção. Com isso, entendo que deve ser anexado aos presentes autos a cópia integral do processo de guarda n.º 16682.720879/2011-89, no qual o relatório de análise do crédito foi produzido.

De toda forma, o relatório não faz referência aos números de páginas do processo no qual foi proferido. Com efeito, não foram localizados nos presentes autos qualquer referência a outro processo no qual a fiscalização teria transcorrido. Com isso, é necessária a devida instrução do presente processo.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.198 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.900630/2016-60

Neste aspecto, como relatado, observa-se que a Recorrente afirma que o crédito pleiteado seria decorrente da retificação do DACON para ajustar as linhas dos créditos de Insumos. Não consta dos autos um comparativo entre o DACON original e o DACON retificador, não sendo possível confirmar o que foi efetivamente retificado. Sequer constam cópias dos DACONs apresentados no período.

Neste ponto, a Recorrente afirma que a retificação ocorreu não apenas com a inclusão de novos créditos, mas pela realocação dos créditos aproveitados em novas linhas. Afirma em sua defesa que a retificação *"não reflete apenas acréscimo de "novos" créditos tomados pela empresa, mas, principalmente, de créditos "velhos", que já haviam sido aproveitados, mas precisaram ser realocados, ou seja, retirados da linha incorreta em que se encontravam, e inseridos na linha correta."* (e-fl. 354) Contudo, não demonstra como essa "realocação" teria refletido em seu crédito, sendo importante esclarecer todos os pontos retificados em seu DACON.

Essencial que a Recorrente demonstre qual o valor de COFINS entendido como devido no período no DACON retificador, comparado com o valor de COFINS originariamente indicado como devido, identificando com clareza quais foram os itens retificados e fazendo uma comparação clara entre o DACON original e o DACON retificador. Neste aspecto, importante que a Recorrente evidencie de forma clara e esquematizada quais são os insumos que foram objeto da retificação realizada no DACON, demonstrando que os insumos aqui sob discussão não estavam em sua DACON Original, somente no DACON retificador.

Ultrapassada essa questão, observa-se ainda que a Recorrente invoca discussão quanto aos créditos de insumos, que é de amplo conhecimento deste Colegiado.

Com efeito, as contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os *"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"* (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.¹²

¹ A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: *"Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº*

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.198 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.900630/2016-60

Cumpra mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "*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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte*" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, **que contém rol exemplificativo**.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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 terminado item - bem ou serviço - para o

10.637/02 e 10.833/03, **aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo**. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

² Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS **não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, consequentemente, à obtenção do produto final**." (grifei)

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.198 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.900630/2016-60

desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

Por outro lado, o critério de relevância “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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” (grifei)

Dessa forma, para decidir quanto ao direito ao crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos é imprescindível que, primeiro, se analise as características da atividade desenvolvida pela empresa para, então, identificar quais as aquisições que configuram insumo para os bens por ela produzidos ou para os serviços por ela prestados.

Nos presentes autos, a Recorrente indica que todos os insumos seriam relacionados a sua produção de aço, acostando aos autos o fluxograma e descritivo do processo de produção GERDAU DIVINÓPOLIS (e-fls. 105/121). Apresentou, ainda a planilha das e-fls. 177/307 com a relação de insumos. Contudo, é difícil o manuseio dessa planilha, por estar em formato impresso. Para facilitar a análise de cada insumo, importante que o Recorrente anexe essa planilha em formato excel (arquivo não paginável).

Crucial, ainda, que a Recorrente anexe aos autos, ao menos de forma exemplificativa para cada item sob discussão, cópias das notas fiscais e dos contratos de prestação de serviço relacionados aos bens e serviços utilizados como insumo, bem como outros documentos que consigam evidenciar a relevância ou essencialidade do bem ou serviço na produção do aço pela Recorrente.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72³, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem (Delegacia Especial de Maiores contribuintes no Rio de Janeiro - Demac/RJO):

(i) anexar aos autos cópia do relatório e documentos pertinentes ao presente processo constantes do processo de guarda n.º 16682.720879/2011-89 (Dossiê Memorial n.º 10010.015194/0115-22);

³ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

(ii) intime a Recorrente para:

(ii.1) apresentar cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários para que a fiscalização possa confirmar o crédito tomado pelo contribuinte informado em seu DACON e DCTF retificadores. Importante que sejam anexados aos autos o DACTON e a DCTF originais, juntamente com o DACTON e a DCTF retificadores, com os esclarecimentos pela empresa de quais informações foram modificadas na apuração da COFINS devida no mês (comparação entre o DACTON/DCTF originais e o DACTON/DCTF retificadores).

(ii.2) apresentar documentação complementar (notas fiscais emitidas, contratos de prestação de serviço, planilha das e-fls. 177/307 em formato excel e outros documentos que considerar pertinentes) para demonstrar como cada um dos itens sob discussão no Recurso Voluntário integra os conceitos de essencialidade e/ou relevância trazido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.221.170, identificados na Nota Técnica PGFN nº 63/2018, entendido por essencialidade aquele que *“diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço, a) constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”* (teste de subtração). Relevância, por sua vez, *“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: a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva b) seja por imposição legal.”*

(iii) elaborar relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo. Fazer a análise dos créditos de insumos à luz dos critérios definidos pelo julgamento do Superior Tribunal de Justiça (mencionado no item **(i.2)** acima), identificando se o bem ou serviço é relevante ou essencial à atividade da pessoa jurídica.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias, na forma do art. 35, parágrafo único do Decreto n. 7.574/2011.

É como proponho a presente Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne.