



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10120.007044/2009-02  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3101-00.974 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2012  
**Matéria** COFINS - SUSPENSÃO INCIDÊNCIA E CREDITAMENTO  
**Recorrente** CEREAL COM. EXP. E REP. AGROPECUARIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2005, 2006

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.**

A preliminar de nulidade do auto de infração não pode prosperar. A um, porque a peça fiscal não se ocupa apenas da indigitada suspensão da incidência das contribuições para o PIS e COFINS; a dois, porque a IN SRF n° 660/2006 não foi expurgada do sistema jurídico pátrio, e portanto goza de presunção de legalidade e pode servir de supedâneo legislativo para autos de infração como o aqui discutido; e finalmente, porque a discussão acerca da legalidade, ou não, da IN SRF n° 660/2006 trata-se de questão de mérito, a ser enfrentada posteriormente às questões preliminares, e nesse ponto a preliminar confunde-se com o mérito, daí a rejeição da preliminar.

**SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS.**

Revela-se legítima a utilização da suspensão da incidência do PIS/COFINS, criada pelo art. 9º da Lei n° 10.925/2004, com a redação dada pela Lei n° 11.051/2004, por parte da recorrente no ano-calendário de 2005.

**LENHA COMO INSUMO.**

Se a lenha é combustível para a caldeira que gera energia térmica, essa utilizada no processo produtivo da empresa, é desarrazoado pensar que a lenha não é insumo utilizado na fabricação dos bens comercializados pela recorrente. E a lenha não é a mesma coisa que a energia térmica, que no caso vertente é produzida pela própria recorrente, porém poderia ser adquirida de terceiros, tal como acontece com a energia elétrica. E mais, mesmo que insumo não fosse, no caso destes autos a lenha pode ser enquadrada como combustível, que também dá direito a crédito no sistema da não cumulatividade das contribuições.

**MULTA DE OFÍCIO E JUROS SELIC.**

A irresignação contra a multa de ofício e os juros calculados pela taxa SELIC não encontram guarida em instância administrativa, porquanto aplicados de acordo com a respectiva legislação. As súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*; e nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais*; aplicam-se ao caso vertente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar do crédito tributário o valor correspondente à utilização da suspensão da incidência do PIS/Cofins no ano calendário de 2005, e à glosa de créditos dessas contribuições oriundos das aquisições de lenha utilizada no processo produtivo.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente.

Corintho Oliveira Machado - Relator.

EDITADO EM: 21/02/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente e Corintho Oliveira Machado.

## Relatório

Adoto o relato do órgão julgador de primeiro grau até aquela fase:

*Em 03/06/2009, foram lavrados contra a interessada os Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, atinentes aos anos-calendário de 2005 e 2006, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$5.644.071,21, assim discriminados por exação fiscal: Auto de Infração da COFINS (fls. 377/393) - R\$4.635.319,79; Auto de*

*Infração do PIS/Pasep (fls. 394/399 e 402/412) - R\$1.008.751,42.*

*Em síntese, da análise das planilhas de apuração das contribuições apresentadas pela contribuinte e da conferência das suas informações fiscais e contábeis, constatou a Fiscalização que (i) foram excluídas pelo sujeito passivo, da base de cálculo da contribuição, as vendas de cereais in natura e soja desativada/farelo integral e soja, e as vendas para entrega futura, com fulcro no art. 9º da Lei nº 10.925/04; contudo, tal suspensão autorizada pelo diploma legal seria aplicada nos termos e condições a serem regulamentados pela Receita Federal, o que veio a ocorrer apenas com a IN SRF nº 636/2006, posteriormente revogada pela IN SRF nº 660/2006, no qual dispôs que os efeitos da suspensão dar-se-iam somente a partir de 04/04/2006; por isso, a autoridade fiscal glosou a exclusão da base de cálculo feita pela contribuinte para o ano calendário de 2005; (ii) foram considerados, na apuração do crédito do regime da não cumulatividade, despesas e custos, dentre outros, com telefone, produtos para a caldeira, lenha, uniformes/equipamentos de segurança, combustíveis, material de escritório ou higiene ou limpeza, que foram glosados pela Fiscalização, sendo que, em se tratando dos insumos, o art. 3º da Lei nº 10.833/03, ao dispor sobre o tema, prevê o aproveitamento de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, e, tendo a Fiscalização analisado os custos considerados como insumos pelo sujeito passivo, constatou que não se enquadram no conceito de insumo estabelecido pela IN SRF nº 404/04, razão pela qual a autoridade fiscal glosou tais custos que foram utilizados na apuração do crédito do regime da não cumulatividade; e (iii) ao analisar o créditos presumidos de insumos, constatou a Fiscalização que, determinados insumos, adquiridos de pessoa física ou cooperativa, foram utilizados pela contribuinte como créditos básicos de não cumulatividade, assim como, determinados insumos, adquiridos de pessoa jurídica, não foram utilizados pelo sujeito passivo para compor a apuração dos créditos do regime não cumulativo; assim, a Fiscalização promoveu as correções necessárias, quais sejam, no sentido de aproveitar os custos com insumos adquiridos junto a pessoas físicas ou cooperativas na composição dos créditos presumidos, e computar os custos com insumos adquiridos junto as pessoas jurídicas para compor a base de cálculo da apuração dos créditos do regime da não cumulatividade.*

*Cientificada dos lançamentos, em 05/06/2009 (Ciência do Contribuinte/Responsável as fls. 393 e 412 nos Autos de Infração), a interessada apresentou a **impugnação** de fls. 420/445, em 07/07/2009 (protocolo de recepção as fls. 420). Apoiada nos documentos já acostados aos autos, dispõe sobre o seguinte, em síntese:*

*• a IN SRF nº 660/2006, na condição de norma complementar, consoante art. 100 do CTN, não poderia exceder sua função,*

*qual seja, de completar do texto das leis, não poderia inovar ou de qualquer forma modificar o texto da norma que a complementa, sob pena de invasão da competência;*

*• no caso concreto, a Lei n° 10.925/2004 estabeleceu que as pessoas jurídicas cerealistas que exercessem cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, dentro de classificação da NCM estabelecida, teriam a incidência do PIS/Cofins suspensa quando da venda a outras pessoas jurídicas com tributação baseada no lucro real, sendo a vigência estabelecida no art. 9°, inc. III, a partir de 1° de agosto de 2004;*

*• nesse sentido, foi editada IN SRF n° 636, de 24 de março de 2006, com o objetivo de completar o § 2° do artigo 9° da Lei n° 10.637/2002, dispondo sobre a suspensão aludida, e com entrada em vigor a partir de 10 de agosto de 2004;*

*• contudo foi editada a IN SRF n° 660 em 17 de julho de 2006 que em seu artigo 12 revogou a IN n° 636/2006 com o único objetivo de mudar a vigência das regras de suspensão de 1° de agosto de 2004 para 4 de abril de 2006, concretizando situação em desarmonia com o art. 100 do CTN, e extrapolando sua função como norma meramente complementar, entendimento em consonância com abalizada doutrina e jurisprudência do STF, e por isso, o auto de infração é eivado de nulidade, eis que baseado em norma infralegal;*

*• sobre os créditos básicos da não cumulatividade, a autoridade fiscal expurgou de seus cálculos vários itens que dão direito a crédito, vez que a IN n° 404/04 deu definição diversa ao pretendido pelas leis que estabeleceram o PIS/Cofins não cumulativo, ou seja, extrapolando sua competência, sendo que, no que concerne aos custos com a lenha, não cabe a glosa da autoridade fiscal, tendo a vista que a impugnante tem como sua principal atividade o esmagamento de soja (processo químico com a utilização de vapor a base de Hexano) bem como a padronização dos grãos, e tal processo só é possível com a utilização de energia térmica na forma de vapor, gerada em caldeira, que por sua vez, utiliza a lenha como combustível, entendimento análogo à decisão do Conselho de Contribuintes no processo n° 11030.000433/97-21;*

*• a taxa SELIC não pode ser utilizada com taxa de juros moratórios sobre débitos fiscais, seja por ausência de previsão legal, ou porque os valores acumulados de tal taxa não coadunam com dispositivo constitucional (art. 192, §3°) ou, ainda, pelo motivo de sua natureza ser de juros remuneratórios e não moratórios;*

*• a multa aplicada no auto de infração é de 75%, em manifesta ofensa ao princípio constitucional do não-confisco, e, se é que a multa deva ser aplicada, não pode ultrapassar o limite de 30%, consoante decisões do STF transcritas.*

A DRJ em BRASÍLIA/DF julgou os lançamentos fiscais procedentes, ementando assim o acórdão:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/02/2012 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Assinado digitalmente em 21/02

/2012 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Assinado digitalmente em 27/02/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRE

S

Impresso em 01/03/2012 por MARIA FRANCISCA MEDEIROS DE AQUINO - VERSO EM BRANCO

*Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*BASE DE CÁLCULO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA. VENDA PARA PESSOAS JURÍDICAS CEREALISTAS DE DETERMINADOS PRODUTOS. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE NORMAS REGULADORAS PELO PODER EXECUTIVO.*

*O disposto no artigo 9º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, consubstanciou-se em norma de eficácia limitada, uma vez que a suspensão da incidência das contribuições no caso de vendas de produtos de que tratam o inciso I do § 10 do art. 8º do citado diploma legal dependia da edição de regulamentação por parte do Poder Executivo, que veio a ocorrer com a IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, estabelecendo que a norma contida no artigo 9º, inciso I, passou a produzir efeitos a partir de 04 de abril de 2006, momento a partir do qual se revestiu de plena eficácia.*

*LENHA. FONTE DE ENERGIA TÉRMICA. AÇÃO INDIRETA. CONCEITO DE INSUMO. INAPLICABILIDADE.*

*A lenha utilizada para gerar energia térmica no processo produtivo não se aplica ao conceito de insumo previsto na legislação, não podendo ser considerada como matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou, ainda, quaisquer outros bens que sofram alterações, uma vez que não exerce ação direta sobre o produto em processamento.*

*PRINCIPIOS CONSTITUCIONAIS. NÃO CONFISCO.*

*Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou mesmo de violação a princípio constitucional de natureza tributária.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

*Por expressa previsão legal, os juros de mora equivalem à Taxa SELIC.*

*Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO.*

*Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep o disposto em relação ao lançamento da Cofins, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, fls. 475 e seguintes, onde requer nulidade do auto de infração, por estar baseado em norma infralegal contrária à lei; revigora sua irrisignação contra a glosa da lenha como insumo, pois a utiliza como combustível no seu processo produtivo; e também contra a utilização da taxa SELIC. Ao final aponta o percentual confiscatório da multa aplicada.

Após alguma tramitação, a Repartição de origem encaminhou os presentes autos para apreciação deste órgão julgador de segunda instância.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Corinho Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

### DO AUTO DE INFRAÇÃO

A preliminar de nulidade do auto de infração é lastreada no fato de que esse está estribado na IN SRF nº 660/2006, a qual teria extrapolado o comando do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, que tratou da suspensão da incidência do PIS e da COFINS nos casos ali elencados e previu a produção de efeitos do art. 9º para 1º de agosto de 2004; ao passo que a IN estatui *produzindo efeitos, em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004*. Aponta a edição da IN SRF nº 636/2006 (revogada pela IN SRF nº 660/2006), como correta ao estipular a produção de efeitos a partir 1º de agosto de 2004, como a Lei nº 10.925/2004 o fizera.

Embora a matéria relativa à produção de efeitos do art. 9º da Lei nº 10.925/2004 mereça análise no corpo deste voto, inclusive com destaque do entendimento do e. Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto, penso que, **em preliminar, não se pode decretar a nulidade da peça fiscal**. A um, porque o auto de infração não se ocupa apenas da indigitada suspensão da incidência das contribuições para o PIS e COFINS; a dois, porque a IN SRF nº 660/2006 não foi expurgada do sistema jurídico pátrio, e portanto goza de presunção de

legalidade e pode servir de supedâneo legislativo para autos de infração como o aqui discutido; e finalmente, porque a discussão acerca da legalidade, ou não, da IN SRF nº 660/2006 trata-se de questão de mérito, a ser enfrentada posteriormente às questões preliminares, e **nesse ponto a preliminar confunde-se com o mérito, sendo pois necessário adentrar os fatos que formam a conjuntura da lide para bem decidi-la.**

Superada a preliminar, passa-se às questões de fundo.

### **DA REGULAMENTAÇÃO DA LEI Nº 10.925/2004**

Consoante relato sucinto do item anterior - Do Auto de Infração - a recorrente traz o histórico da suspensão da incidência do PIS/COFINS, criada pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004 e a posterior regulamentação pelas IINN SRF nºs 636 e 660, ambas de 2006, para embasar sua defesa no que concerne à imputação do Fisco, que exige a inclusão, na base de cálculo da contribuições, das vendas de cereais *in natura* e soja desativada/farelo integral e soja, e as vendas para entrega futura, com fulcro no art. 9º da Lei nº 10.925/04, ocorridas no ano-calendário de 2005.

O assunto já foi tratado pelo e. Superior Tribunal de Justiça, como reportado antes, em nível de Resp (nº 1.160.835), e nesse sentido penso razoável e de todo oportuno adotar tais conclusões nesta esfera administrativa:

*TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. SÚMULA 284/STF. PIS/COFINS. SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI 10.925/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.051/2004. EFICÁCIA.*

*1. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.*

*2. Hipótese em que se discute a data a partir da qual passou a ter eficácia o benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins, previsto no art. 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004. O Tribunal de origem entendeu que o termo seria 30.12.2004 (publicação da Lei 11.051/2004).*

*3. O Fisco aponta ofensa ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, que remeteria o termo inicial do benefício à regulamentação. **Defende a suspensão da incidência a partir de 4.4.2006, data prevista na IN SRF 660/2006 (argumento principal).***

4. Também indica violação do art. 34, II, da Lei 11.051/2004. Sustenta que a suspensão da exigibilidade não poderia ter eficácia antes de 1º.4.2005, conforme previsto nesse dispositivo legal (argumento subsidiário).

5. O art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, faz referência aos "termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal – SRF", para fins de aplicação do benefício fiscal. A Fazenda defende que este benefício, portanto, é previsto por norma de eficácia limitada, a depender da disciplina pela SRF para sua aplicação.

6. A primeira Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal que regulou a matéria foi a IN SRF 636, publicada em 4.4.2006. Seu art. 5º previa o início de vigência retroativamente, a partir de 1º.8.2004, data prevista consoante o art. 17, III, da Lei 10.925/2004 como termo inicial do benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins.

7. A IN SRF 636/2006 não tem, por si só, o condão de infirmar o acórdão recorrido, pois, logicamente, o confronto dessas duas normas (IN SRF 636/2006 e Lei 11.051/2004) permite apenas reconhecer o benefício a partir de 30.12.2004 (data mais recente, entre o início de eficácia da IN SRF 636/2006 – 1º.8.2004 – e o da Lei 11.051/2004 – 30.12.2004), como decidiu o Tribunal a quo.

8. A Fazenda Nacional defende que a posterior IN SRF 660, publicada em 25 de julho de 2006, revogou a IN SRF 636/2006 (publicada em 4.4.2006, previa o início de eficácia retroativamente, a partir de 1º.8.2004) e acabou com a previsão de retroatividade do benefício. Essa segunda IN determinou que o benefício teria eficácia somente a partir de 4.4.2006, quando publicada a primeira Instrução (argumento principal).

9. É como se a Receita Federal tivesse, com a IN SRF 660/2006, mudado de idéia e passado a reconhecer o início de eficácia não mais retroativamente, em 1º.8.2004 (como previa o art. 5º da IN SRF 636/2006), mas apenas em 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006). Esse argumento não pode subsistir.

10. O benefício da suspensão de incidência do PIS/Cofins foi claramente concedido em favor da contribuinte pela Lei 11.051, publicada em 30.12.2004, que deu nova redação ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004. As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (IN SRF 636 e 660 de 2006) não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria, restringindo-se a repetir e a detalhar minimamente a norma legal.

11. Ademais, ainda que se reconheça que o disposto no art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, tem característica de norma de eficácia limitada, sua aplicação foi viabilizada pela publicação da IN SRF 636/2006, cujo art. 5º previu sua entrada em "vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004" (fato incontroverso).

12. A posterior revogação da IN SRF 636/2006 pela IN SRF 660/2006 não poderia atingir o ato jurídico perfeito e o direito dos contribuintes à fruição do benefício a partir de 1º.8.2004; no caso da contribuinte, desde 30.12.2004 (data de publicação da Lei 11.051, que ampliou o benefício em seu favor).

13. De fato, o acolhimento do pleito da Fazenda significaria impedir o aproveitamento do benefício entre 30.12.2004 (data da ampliação da suspensão em favor da contribuinte pela Lei 11.051/2004) e 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006), o que já havia sido reconhecido pela própria Secretaria da Receita Federal quando da publicação da IN SRF 636/2006 (art. 5º desse normativo).

14. Segundo a Fazenda Nacional, ainda que não se aceite 4.4.2006 como termo inicial para o benefício (data prevista na IN SRF 636/2006), impossível reconhecê-lo antes de 1º.4.2005 (data prevista no citado art. 34, II, da Lei 11.051/2004 – argumento subsidiário).

15. Há erro no argumento subsidiário da recorrente, pois a discussão recursal refere-se ao art. 9º da Lei 10.925/2004 (suspensão da incidência do PIS/Cofins) e não ao art. 9º da Lei 11.051/2004 (crédito presumido). Foi o benefício do crédito presumido que teve sua eficácia diferida para o primeiro dia do 4º mês subsequente ao da publicação (art. 34, II, da Lei 11.051/2004), mas isso não tem relação com o presente litígio.

16. A alteração do art. 9º da Lei 10.925/2004, ampliando o benefício fiscal de suspensão de incidência do PIS/Cofins em proveito da recorrida (objeto desta demanda), foi promovida pelo art. 29 da Lei 11.051/2004 (e não por seu art. 9º). Esse dispositivo legal (art. 29) passou a gerar efeitos a partir da publicação da Lei 11.051/2004, nos termos de seu art. 34, III, como decidiu o Tribunal de origem.

17. O art. 34, II, da Lei 11.051/2005, suscitado pela Fazenda, refere-se a matéria estranha ao debate recursal, de modo que carece de comando suficiente para infirmar o fundamento do acórdão recorrido. Aplica-se, nesse ponto, o disposto na Súmula 284/STF.

18. Recurso Especial não provido.

**Corolário disso, é legítima a utilização da suspensão da incidência do PIS/COFINS, criada pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, por parte da recorrente no ano-calendário de 2005.**

### **DA LENHA COMO INSUMO**

Defende a recorrente que tem como sua principal atividade o *ESMAGAMENTO DE SOJA* (processo químico com a utilização de vapor a base de hexano) bem como a padronização dos grãos, e tal esmagamento só se realiza com a utilização da energia térmica na forma de vapor, gerada em caldeira, que por sua vez utiliza a lenha como combustível, o que se adequa perfeitamente ao art. 3º das Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

A decisão de primeiro grau ratificou o entendimento da auditoria-fiscal, no sentido de não permitir os créditos de lenha como insumo, expressando-se da seguinte forma:

*Vale observar que a lenha, utilizada como combustível, de fato tem sua composição química alterada pelo uso. Contudo, não exerce ação **diretamente** sobre o bem produzido, no caso concreto, a soja esmagada. A lenha, produzindo energia térmica, possibilita a movimentação da maquinaria, que por sua vez é utilizada no processo de esmagamento e padronização dos grãos. A lenha em nenhum momento estabelece contato direto com o produto final.*

*Em verdade, tem como função exclusiva a de produzir energia térmica. Vale observar que a questão não se encontra na necessidade de utilização do bem, mas sim se há contato direto com o produto fabricado. A lenha é utilizada para movimentar a maquinaria, sendo fonte de energia, tanto é assim que **poderia ser substituída por qualquer outro recurso energético, como carvão, gás, combustível**. Independente da fonte de energia utilizada, térmica (lenha), elétrica, solar, nuclear, qualquer que seja, o produto final não perderá suas características essenciais, vez que tais fontes **não exercem ação direta** sobre a soja esmagada e padronizada.*

*Portanto, embora a lenha seja consumida no processo produtivo, para geração de energia térmica necessária ao funcionamento da maquinaria para o esmagamento e padronização dos grãos de soja, não resta caracterizada ação direta sobre o produto final, razão pela qual não pode ser considerada como insumo para os efeitos da legislação vigente.*

*Por fim, para sepultar em definitivo qualquer divergência sobre o entendimento de que a lenha, como fonte de energia térmica, não se constitui em insumo, vale observar a redação dada pela Lei nº 11.488 de 15 de junho de 2007, ao alterar o inciso III do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003:*

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

*Vale verificar que, caso o legislador considerasse a **energia térmica**, no caso concreto proveniente da utilização da lenha, como insumo, **não a teria relacionado**, expressamente, no inciso III transcrito, como hipótese de creditamento na apuração do regime da não cumulatividade. Até porque **o inciso II já relaciona, para fins de aproveitamento de créditos, os custos incorridos com o insumo consumido no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Ora, se a energia térmica gerada pela lenha, para fins de produção, já fosse considerada como insumo, não haveria nenhuma necessidade de haver a menção expressa no inciso III, autorizando a utilização da energia na forma de calor para fins de apuração de créditos relativos ao regime da não cumulatividade. Cumpre ressaltar que as hipóteses relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 são numerus clausus, portanto, os custos com energia térmica, de qualquer natureza, passaram a ser autorizados para fins de creditamento apenas a partir da vigência da Lei nº 11.488/2007, conforme dispõe seu artigo 41.***

*O caso em tela trata dos anos calendário de 2005 e 2006, ocasião em que não havia nenhuma previsão para creditamento da energia térmica consumida pela pessoa jurídica. Por sua vez, para os fatos geradores ocorridos a partir de 15 de junho de 2007, poderá a contribuinte aproveitar-se deste benefício.*

*Nesse sentido, cabe ser mantida a glosa da autoridade fiscal.*

Por outro giro, a 3ª Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria, em julgamento no dia 09/11/2011, decidiu que *os insumos passíveis de crédito de PIS e Cofins são produtos e serviços inerentes à produção, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo*. O conceito de *insumo*, para as contribuições, ao que parece, não é tão amplo como a legislação do Imposto de Renda prevê e nem tão restrito como a do Imposto sobre Produtos Industrializados estatui.

Ao meu ver, **sedimentou-se o entendimento de que o conceito de insumo dado pela IN SRF nº 404/2004 não se presta para solucionar as lides que versam sobre insumos de PIS/COFINS não cumulativos, por estar muito atrelado à legislação do IPI.** E mais, até que o conceito de insumo seja interpretado definitivamente pelo Judiciário, com critérios bem delineados, não se tem como evitar a análise de cada caso especificamente, pois o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas (o processo analisado naquela oportunidade tratava de uma autuação de um frigorífico, que reduziu a base de cálculo de PIS e Cofins ao creditar-se do montante desses tributos incluídos em uniformes exigidos pela vigilância sanitária para os trabalhadores. A relatora do caso, i. Conselheira Nanci Gama, argumentou que a vestimenta é *necessária* para o funcionamento da empresa).

Retornando à lide ora em julgamento, em que pese concordar com a ponderação do voto do i. julgador *a quo* - de que a energia térmica não está entre os insumos do inc. II do art. 3º, das leis regentes das contribuições ora discutidas, e essa só veio a ser aceita como hipótese de creditamento quando da respectiva vigência prevista na Lei nº 11.488/2007 - penso que **o insumo lenha não se confunde com a energia térmica produzida a partir daquela**, e não consigo deixar de vislumbrar a lenha como combustível da caldeira que gera a energia térmica, a qual por seu turno, é utilizada na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda pela recorrente, independentemente de contato direto com o produto final. Por outras palavras, **se a lenha é combustível para a caldeira que gera energia térmica, essa utilizada no processo produtivo da empresa, é desarrazoado pensar que a lenha não é insumo utilizado na fabricação dos bens comercializados pela recorrente.** E a lenha não é a mesma coisa que a energia térmica, que no caso vertente é produzida pela própria recorrente, porém poderia ser adquirida de terceiros, tal como acontece com a energia elétrica. E mais, mesmo que insumo não fosse, no caso destes autos a lenha pode ser enquadrada como combustível, que também dá direito a crédito no sistema da não cumulatividade das contribuições.

Dito isso, **entendo assistir razão à recorrente no que diz com o uso de créditos de PIS/COFINS não cumulativos oriundos das aquisições de lenha utilizada em seu processo produtivo.**

### **DA MULTA DE OFICIO E DOS JUROS**

A irrisignação contra a multa de ofício (por conta do percentual instituído em lei, que seria confiscatório) e os juros calculados pela taxa SELIC não devem encontrar eco nesta instância administrativa, porquanto ambos foram aplicados de acordo com a respectiva legislação. As súmulas Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nºs 2 e 4 aplicam-se ao caso vertente:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de*

Processo nº 10120.007044/2009-02  
Acórdão n.º 3101-00.974

S3-C1T1  
Fl. 521

---

***inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de  
Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.***

Ante o exposto, voto por REJEITAR a preliminar; e no mérito, PROVER PARCIALMENTE o recurso voluntário, para exonerar do crédito tributário as parcelas relativas à utilização da suspensão da incidência do PIS/COFINS no ano-calendário de 2005 e a glosa de créditos de PIS/COFINS não cumulativos oriundos das aquisições de lenha utilizada no processo produtivo.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2012.

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO