



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10325.000956/2010-82
Recurso Voluntário
Resolução nº **3401-002.129 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de outubro de 2020
Assunto DCOMP
Recorrente VIENA SIDERURGICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares – Presidente substituto

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (vice-presidente), Joao Paulo Mendes Neto, e Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente Substituto). Ausente o conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído pelo conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão n. **06-50.610** de lavra da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba.

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra o deferimento parcial do valor pleiteado no Pedido de Ressarcimento (PER de nº 39356.14614.061107.1.1.08-1829) de créditos de PIS/Pasep do 3º trimestre de 2007 oriundos da não incidência desta contribuição sobre as receitas de exportação.

A contribuinte pleiteou no referido PER o montante de R\$ 780.488,39, tendo lhe sido deferido, pela DRF de Imperatriz/MA, o valor de R\$ 597.137,71.

Fl. 2 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

Cabe informar ainda que foram vinculadas ao PER diversas Dcomp, conforme quadro demonstrativo de fl. 1.145, que foram homologadas até o limite do crédito reconhecido.

Quanto à análise do crédito solicitado no PER, foi emitido pelo NURAC (Núcleo de Arrecadação e Cobrança) da Delegacia a Informação Fiscal de fls. 1144/1164, que se passa a relatar. Na sequência, foi emitido o Despacho Decisório de fls. 1164/1166, aprovando o referido relatório fiscal.

Na informação fiscal do NURAC, a autoridade fiscal explica, detalhadamente, a sistemática de creditamento do PIS/Cofins vinculados às receitas de exportação e informa que o NUFIS (Núcleo de Fiscalização) foi quem iniciou o procedimento fiscal com o fim de constatar a autenticidade do crédito pleiteado. Explica que o NUFIS emitiu o Termo de Verificação Fiscal, que foi reproduzido, em suas partes essenciais, na informação fiscal realizada pelo NURAC.

A fiscalização relata que a empresa industrializa ferro gusa e que a contribuinte realizou exportações diretas e vendas a empresas comerciais exportadoras no período analisado.

Relata que verificou, por amostragem, diversas notas fiscais de vendas, confrontando-as com os registros contábeis. Diz que não detectou irregularidades no tocante aos insumos minério de ferro, calcário, quartzito (seixo), escória e sinter, bem como em relação aos encargos de depreciação do ativo imobilizado.

Informa, também, que *“Parecem, a esta fiscalização, razoavelmente adequados à realidade contábil/fiscal, os DACTON's, porque neles as receitas foram reconhecidas pela competência de sua ocorrência, segundo as operações realizadas no SISCOMEX, e não apresentaram grandes oscilações, quando comparados aos demais registros”*. Por tal razão, diz que considerou os DACTON como referencial para a análise dos créditos do PIS/Cofins do ano de 2007.

Na sequência, a fiscalização discorre sobre as inconsistências detectadas.

1. Notas fiscais complementares

A autoridade fiscal explica que a interessada emitiu *“notas fiscais complementares de entrada das eventuais diferenças no valor do custo de aquisição do insumo Carvão Vegetal, conforme relação de notas fiscais complementares de entradas, apresentadas pela empresa”*. Afirma que tais aquisições não servem para o aproveitamento de créditos da contribuição em análise porque *“se funde, no contribuinte, o sujeito emitente e destinatário do documento fiscal”*. Preconiza que deve-se afastar a pretensão da contribuinte em calcular créditos sobre essas aquisições, porque deveria, o próprio fornecedor, emitir regularmente a respectiva nota fiscal complementar, documento hábil para lastrear o cálculo dos créditos de PIS/Cofins e prevenir a escrituração da receita de vendas.

Glosou, em função disso, os créditos relativos *“a todas as notas fiscais complementares de entrada do insumo, conforme a RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COMPLEMENTARES e Balancete Analítico, apresentados pela empresa”*.

Elabora, ao fim, quadro demonstrativo das glosas realizadas.

2. Bens utilizados como insumos

Fl. 3 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

O Auditor Fiscal informa que constatou “*que parte das aquisições utilizadas para cálculo dos créditos não foram utilizadas diretamente sobre o produto em fabricação*”. Relata os problemas encontrados.

2.1. Combustíveis e lubrificantes

Explica que para os contribuintes se creditarem de gastos com combustíveis e lubrificantes é necessário que estes produtos tenham sido adquiridos diretamente do fabricante (refinaria) ou do importador.

Informa que as aquisições pela interessada de produtos sujeitos à concentração tributária (postos e distribuidores) de atacadistas e varejistas e aquelas aquisições, mesmo se adquiridas do fabricante ou importador, que não foram empregadas diretamente no processo produtivo, foram glosadas.

Relaciona as contas contábeis do balancete analítico e os respectivos valores glosados.

2.2. Equipamento de proteção individual (EPI) e medicamentos

Diz que os dispêndios com tais bens não são aproveitáveis para o cálculo de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Relativamente aos medicamentos, acrescenta que, ainda que se ventilasse tal possibilidade, as aquisições deveriam de ser feitas diretamente do fabricante ou importador, pois nestes foi concentrada a tributação, o que impõe, como consequência, a aplicação de alíquota zero nos atacadistas e varejistas.

Relaciona as contas contábeis do balancete analítico e os respectivos valores glosados.

2.3. Pneus e câmaras

Aduz que tais produtos têm sua tributação concentrada na indústria ou no importador. Informa que a fiscalizada adquiriu o produto de empresas comerciais, inviabilizando a tomada de crédito do PIS/Cofins.

Relaciona as contas contábeis do balancete analítico e os respectivos valores glosados.

2.4. Peças e serviços utilizados como insumos pagos a pessoas jurídicas (manutenção)

Informa que parte dos serviços utilizados no cálculo dos créditos não foram aplicados ou consumidos na fabricação do produto final, em desacordo com a legislação de regência. Diz que os serviços que podem ser aproveitados no cálculo do crédito somente são aqueles aplicados no processo produtivo.

Fl. 4 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

Explana que as aquisições de peças são insuscetíveis de aproveitamento do crédito, porque a tributação é concentrada na indústria ou no importador e, assim, o atacadista e o varejista não sofrem a incidência do PIS/Cofins.

Diz que glosou os gastos com aquisição de peças e de serviços que não foram aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, relacionando-os num demonstrativo mensal detalhado.

3. Demonstrativo das glosas

Em função das irregularidades detectadas, a autoridade fiscal elaborou o seguinte quadro demonstrativo das glosas realizadas:

Demonstrativo das Glosas do 3º T/2007						
Itens	Julho		Agosto		Setembro	
	Gasto a estornar	PIS	Gasto a estornar	PIS	Gasto a estornar	PIS
NF's Complementares	1.278.551,71	21.096,10	1.763.239,48	29.093,45	2.040.208,72	33.663,44
Combustível e Lubrificante	637.006,27	10.510,60	811.463,76	13.389,15	843.076,06	13.910,75
EPI e Medicamentos	47.806,92	788,81	45.984,58	758,75	41.287,53	681,24
Pneus e Câmaras	71.888,00	1.186,15	34.549,00	570,06	30.316,00	500,21
Peças e Serviços (Manutenção)	855.837,35	14.121,32	864.763,08	14.268,59	967.609,47	15.965,56
Totais	2.891.090,25	47.702,99	3.519.999,90	58.080,00	3.922.497,78	64.721,21

Foi apurado, assim, pelo NUFIS da DRF de Imperatriz/MA, o crédito de PIS/Pasep - exportação do 3º trimestre de 2007 no valor de R\$ 609.818,5.

O NURAC constatou, porém, outras ocorrências que vieram a diminuir ainda mais o crédito pretendido.

O Auditor Fiscal deste núcleo diz que analisou os Demonstrativos Ajustados de Apuração elaborados pela fiscalização (fls. 561/563) e verificou que “Os valores dos Serviços Utilizados como Insumos, referente aos meses de julho/2007 a setembro/2007, considerando as importâncias antes das glosas efetuadas, ou seja, iguais às informadas nos DICON correspondentes (Mercado Interno e Mercado Externo), estão maiores que os valores totais demonstrados pelo contribuinte na planilha às fls. 337, elaborada pelo contribuinte com base no Demonstrativo do Crédito apresentado, juntado às fls. 299 a 336, referente ao mês de julho/2007; na planilha às fls. 384, elaborada pelo interessado com base no Demonstrativo do Crédito apresentado, juntado às fls. 339-383, referente ao mês de agosto/2007, e na planilha às fls. 437, elaborada pelo interessado com base no Demonstrativo do Crédito apresentado, juntado às fls. 386-399 do processo volume II, e às fls. 402-436 do processo volume III, referente ao mês de setembro/2007, resultando em créditos a maiores apurados pela Fiscalização, cujas diferenças, abaixo demonstradas, serão glosadas”..

Como consequência, o crédito informado no Dacon foi reduzido para o valor informado nas planilhas indicadas. A autoridade fiscal recalculou, portanto, o crédito devido, demonstrando os valores glosados em relação aos mercados interno tributado e externo, bem com sua utilização para dedução da contribuição devida no mês. Ao fim, demonstrou o direito creditório total apurado, conforme o seguinte quadro:

Fl. 5 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

Direito Creditório		
Período	Mercado Interno	Mercado Externo
Julho/2007	0,00	180.253,95
Agosto/2007	0,00	199.293,24
Setembro/2007	184,40	217.590,52
TOTAL	184,40	597.137,71

Na sequência, a autoridade fiscal faz os cálculos das compensações vinculadas ao crédito deferido e relaciona as Dcomp totalmente homologadas e aquelas que foram não homologadas e/ou homologadas parcialmente.

Cientificada do despacho decisório em 09/08/2011, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 06/09/2011, alegando, em síntese, o seguinte.

Após uma breve descrição dos fatos, descreve, no tópico “**Das preliminares**”, os objetivos que levaram à União à instituição da não-cumulatividade para o PIS/Cofins, afirmando que “*restringir a aplicação da Lei é insurgisse contra ela, é caminhar na contra mão dos objetivos a que a Lei se propõe*”. Na sequência, defende-se, especificamente, contra as glosas realizadas.

1. Das glosas efetuadas sobre a aquisição de carvão vegetal acobertada com nota fiscal de entrada - complementar

Aduz que a fiscalização considerou que a nota fiscal de entrada complementar emitida pela interessada não é documento hábil a respaldar a diferença de quantidades adquiridas e de preços efetivamente pagos. Diz que, excetuando esse aspecto, todos os demais foram convalidados pela fiscalização, que considerou corretos os registros contábeis, bem como a efetiva entrada dos insumos, o efetivo consumo na produção do ferro gusa e o pagamento das notas fiscais questionadas.

Alega que o entendimento da autoridade fiscal não pode prosperar por absoluta falta de fundamentação legal e por contrariar as normas e práticas que envolvem a produção, comercialização e consumo do carvão vegetal.

Explica que o carvão vegetal é um produto obtido por processo rudimentar, normalmente produzido por micro produtores que não possuem estrutura para atender às exigências impostas aos setores mais desenvolvidos e organizados. Diz que nenhum produtor de carvão vegetal possui balança industrial, equipamentos de cubagem e pessoal capacitado para medir com precisão o volume da carga que será transportada. Afirma que o preço efetivo a ser pago pelo carvão obedece a uma tabela de preços que varia em função da umidade apresentada, da densidade do produto e de sua granulometria, tudo aferido no momento da descarga.

Assevera que a legislação estadual impõe ao adquirente do produto a obrigação de emitir Nota Fiscal de Entrada para acobertar a aquisição do carvão vegetal, seja ela complementar ou integral.

Relata que a produção e o consumo do carvão vegetal obedece a uma rigorosa legislação ambiental e sujeita, produtores e consumidores, que devem mensalmente prestar contas ao IBAMA. Aduz que é obrigação do consumidor, informar: (i) quantidade efetivamente adquirida; (ii) quantidade consumida; (iii) origem do produto; (iv) produtor. Diz que os documentos anexados às fls. 25/198 comprovam as informações prestadas.

Fl. 6 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

Relata que é empresa preponderantemente exportadora e opera há mais de duas décadas, adotando sempre o mesmo procedimento em relação à aquisição de carvão vegetal. Diz que a RFB, nas fiscalizações procedidas e nas análises dos créditos presumidos do IPI, jamais questionou o procedimento adotado. Afirma, igualmente, que a Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão procede à auditoria fiscal de créditos do ICMS e nunca fez qualquer restrição ao procedimento adotado, conforme documentos de fls. 199/202.

Demonstra, com os documentos de fls. 203/214, que o procedimento previsto no Estado de Minas Gerais é o mesmo que utiliza. Informa que esta é a prática do setor que opera com carvão vegetal.

Entende que o procedimento fiscal merece reparo, pois contraria a legislação do PIS/Cofins e destoa da jurisprudência do Conselho de Contribuintes. Após transcrever parte da legislação, diz que nem a lei e tampouco a instrução normativa que disciplina a matéria exigem para o creditamento que a nota fiscal seja do fornecedor.

Aduz que todos os demais pressupostos foram comprovados pela fiscalização e não foram questionados, bem como logrou êxito em comprovar que seu procedimento encontra-se amparado na legislação e nas práticas inerentes à atividade. Afirma que as notas fiscais emitidas pela manifestante são notas fiscais complementares àquelas emitidas pelos fornecedores e tem o objetivo de regularizar os quantitativos e preços constantes dos documentos originalmente emitidos pelos fornecedores. Informa que existem cópias destas notas fiscais no processo, que foram anexadas pelos próprios Auditores Fiscais.

Informa, ainda, que, contando com a colaboração de fornecedores, anexou relação com o nome dos fornecedores das notas fiscais complementares, o total pago a cada um, os respectivos DARF que comprovam o recolhimento dos impostos devidos pelos respectivos fornecedores, de modo a comprovar a inclusão dos valores informados nas notas fiscais complementares na base de cálculo dos impostos devidos. Anexa, por amostragem, recibos e boletins de pagamento de notas fiscais complementares, ficando a totalidade à disposição para eventual diligência (fls. 215/557).

Requer a reversão da glosa estabelecida pela fiscalização.

2. Da glosa relativa a bens utilizados como insumos

2.1 Combustíveis e lubrificantes

A manifestante aduz que os dispêndios com os produtos indicados têm sua tributação concentrada no importador ou produtor, mas, na essência, o valor do tributo o acompanha até o consumidor final, uma vez que o importador ou o produtor repassam os tributos pagos ao preço do produto ao comprador. Entende que ao adquirir estes produtos está assumindo o ônus dos valores pagos na cadeia de comercialização.

Diz que as Lei n.ºs 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002, não fazem este tipo de distinção, não cabendo ao intérprete fazê-lo. Alega que, ao contrário do entendimento da fiscalização, existe a disposição do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, que lhe confere o direito ao creditamento desses valores.

Argumenta que a RFB vem expedindo respostas a consultas que negam eficácia de direitos a créditos de PIS/Cofins que a legislação assegura. Cita, como exemplo, as Soluções de Consultas n.ºs 151/06, 152/06 e 153/06, por meio das quais a Superintendência da 10ª Região Fiscal manifestou o entendimento de que os comerciantes atacadistas e varejistas de automóveis e autopeças, que efetuam vendas com alíquota zero de PIS/Cofins, por força da sistemática de tributação monofásica, não têm o direito de manter os créditos relacionados às suas aquisições. Diz que tal entendimento é ilegal, podendo ser desafiado no Poder Judiciário não só pelos atacadistas e varejistas de automóveis e autopeças, mas por todos os contribuintes que auferem receitas com a venda dos produtos monofásicos.

Argumenta que o referido artigo 17 confere aos contribuintes que vendem produtos submetidos à alíquota zero das contribuições o direito de manutenção dos créditos relativos à aquisição destes produtos. Assevera que não há como negar aos contribuintes atacadistas ou varejistas de qualquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica o direito ao crédito relativo à aquisição destes produtos.

Afirma que o Judiciário vem adotando tal entendimento. Traz decisão judicial nesse sentido.

Assevera que o fato de incidir alíquota zero sobre a receita gerada na venda dos produtos não impede a manutenção dos créditos embutidos nesses produtos, uma vez que a tributação do PIS/Cofins não tem relação com a mercadoria vendida, mas sim com a receita ou faturamento. Por tal razão, preconiza que são inaplicáveis as disposições relativas ao sistema não cumulativo do ICMS e do IPI.

Argumenta, por fim, que mesmo que a autoridade julgadora mantenha a posição da autoridade *a quo*, o crédito deverá ser restabelecido, uma vez que os bens glosados são integrantes do processo produtivo de um produto tributado à alíquota normal. Entende que, prevalecendo a glosa levada a cabo, ter-se-á uma bitributação, pois o preço pago por um produto submetido à tributação monofásica, que se reveste da condição de insumo, compõe o preço final de venda que irá se somar à base de cálculo do PIS/Cofins. Por tal razão, explica que se o valor pago na aquisição do produto, agora integrante de um novo bem produzido, não for considerado para fins de creditamento, restará caracterizada a bitributação.

2.2 Combustíveis e lubrificantes

Explica que os argumentos contra a glosa de combustíveis e lubrificantes são os mesmos suscitados na seção anterior.

2.3 Peças e serviços utilizados como insumos pagos a pessoas jurídicas (manutenção)

Neste tópico, a interessada descreve, detalhadamente, seu processo produtivo.

Explica que a utilização de veículos de carga no processo produtivo é condição básica do processo de produção do ferro gusa, seja para o transporte interno das matérias primas e insumos entre os silos/locais de estoque e os silos que alimentam os altos fornos, seja no momento em que os lingotes são formados nas lingoteiras e são imediatamente despejados nos boxes de retirada, sendo então, removidos por carregadeiras que carregam os caminhões

Fl. 8 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

caçambas, que os transportam até o local do tamboramento, onde ocorrerá a finalização do processo produtivo.

Informa que o carvão vegetal é insumo básico da produção, pois não apenas é fonte de energia, mas também fornece o carbono que dará liga ao minério, formando o produto final. Diz que na produção do carvão vegetal é fundamental a utilização de veículos de carga, pois estes retiram a lenha do local onde foram cortadas e as transportam até o ponto de carbonização. Explana que a utilização de garfos, lonas e outros apetrechos, são indispensáveis, pois são necessários para manusear o carvão e protegê-lo contra intempéries.

Aduz, ainda, que a manutenção das máquinas, veículos e equipamentos que integram a cadeia produtiva é condição essencial para a produção do ferro gusa, razão pela qual entende que tais serviços integram o seu produto final.

Afirma que a posição adotada pela fiscalização contraria entendimento da própria Receita Federal já manifestada em várias Soluções de Consultas, entre as quais, as de nºs 174, de 22 de maio de 2009, e a de nº 53, de 15 de maio de 2009.

Após análise a r. DRJ proferiu o acórdão recorrido que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

NOTA FISCAL COMPLEMENTAR. CRÉDITO. PIS/PASEP. COFINS.

A nota fiscal complementar emitida pela própria interessada não é apta, de *per si*, a comprovar a efetiva saída do produto da vendedora e, portanto, suficiente para ensejar o direito ao creditamento da contribuição.

COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES. PNEUS. CÂMARAS DE AR.

Os referidos produtos não são insumos do processo industrial da interessada, uma vez que são utilizados em veículos para o transporte interno de matérias-primas e de produtos acabados, que não se confunde com as operações fabris que dão origem aos produtos industrializados.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.
SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS.

As despesas com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos e serviços de manutenção de instalações industriais diretamente responsáveis pela produção dos bens destinados à venda geram direito a créditos de PIS/Pasep e Cofins.

A recorrente apresenta Recurso Voluntário em que reitera as razões de sua manifestação de inconformidade.

Fl. 9 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão que ora se discute, em relação à Recorrente, já foi objeto de análise por este e. CARF nos autos do processo administrativo nº 10325.001534/2008-18, acórdão nº 3402-007.470, de relatoria da i. Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

NOTA FISCAL COMPLEMENTAR. DIFERENÇA DE PREÇO E PESO.

Descabida a interpretação geral trazida pela fiscalização no sentido de que a nota fiscal complementar sempre deve ser emitida pelo fornecedor da mercadoria. A depender das peculiaridades da operação, possível que seja atribuído ao próprio adquirente da mercadoria o encargo de elaborar a nota fiscal complementar no momento da entrada, para respaldar a operação.

RESTITUIÇÃO. DESCONSTITUIÇÃO DA CAUSA ORIGINAL. NOVO DESPACHO DECISÓRIO.

Com a desconstituição da causa original do despacho decisório, cabe à autoridade fiscal de origem apurar, por meio de novo despacho devidamente fundamentado, a liquidez e certeza do crédito pleiteado o sujeito passivo quanto ao item glosado “Nota Fiscal Complementar”.

PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal autorizadora de tomada de créditos sobre compras de produtos monofásicos (art. 2º e 3º das Leis nº 10.637/2003 e 10.833/2003).

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018. NOTA TÉCNICA Nº 63/2018

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 PR (2010/02091150), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se

Fl. 10 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “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.”

INSUMO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DO CARVÃO VEGETAL ENTRE AS CARVOARIAS E SIDERÚRGICA.

Considerando a atividade social da pessoa jurídica, as despesas com serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte do carvão vegetal entre as carvoarias e siderúrgica se enquadram no conceito de insumo.

Recurso Voluntário provido em parte.

Peço vênia para transcrever o voto condutor daquele processo, no que aqui interessa, por concordar com seus fundamentos:

I – DAS NOTAS FISCAIS COMPLEMENTARES

A primeira questão que cabe ser analisada nos presentes autos é a verificação se as notas fiscais complementares emitidas pela própria Recorrente, na condição de adquirente do carvão vegetal, seriam documentos hábeis para comprovar o crédito de PIS e COFINS não cumulativos. Não se discute, portanto, que o carvão seria um insumo da empresa. Contudo, quando do recebimento das mercadorias, ao ser identificada uma diferença no peso, a empresa procedia com a emissão de nota fiscal complementar para documentar a operação de aquisição do carvão vegetal.

Na visão da fiscalização, a nota fiscal complementar emitida pelo próprio adquirente não pode ser admitida como um documento hábil a demonstrar o crédito. O fundamento da fiscalização pode ser depreendido do Termo de Verificação Fiscal que instruiu o despacho decisório:

□ Termo de Verificação Fiscal

1 - Apuração de Créditos para o PIS/PASEP Não-Cumulativo, na aquisição de insumos, desacompanhada de documentação hábil.

No decorrer da ação fiscal, constatamos que parte das aquisições do insumo Carvão não está devidamente comprovada com a documentação hábil, isto é: **NOTA FISCAL DE VENDA EMITIDA PELO FORNECEDOR DO INSUMO**. Com efeito, a fiscalizada a pretexto de haver recebido mercadorias em montantes superiores aos informados nas Notas Fiscais de Vendas emitidas pelos fornecedores, faz a sua complementação com Notas Fiscais Complementares de sua própria emissão. Para ilustrar tal fato, anexamos cópias de notas fiscais de aquisição de insumos emitidas pelos fornecedores e de notas fiscais complementares emitidas pela própria fiscalizada (Fls. 796 a 807).

Entendemos que para tal situação, e tendo ocorrido efetivamente o recebimento a maior de mercadorias, o correto, S.M.J, seria o próprio fornecedor emitir regularmente a respectiva Nota Fiscal Complementar, uma vez que o documento hábil que ampara a apuração de créditos para o PIS/Pasep (e, inclusive, para o ICMS), no caso da aquisição de insumos no mercado interno, é a Nota Fiscal regularmente emitida pelo Fornecedor da mercadoria ou pelo Prestador do Serviço.

Desta forma, após relacionarmos todas as notas fiscais complementares emitidas pela própria fiscalizada (Fls. 947 a 960), procedemos a GLOSA dos créditos para o PIS Não-Cumulativo, indevidamente, apurados. (e-fl. 974 - grifei)

Observa-se que a fiscalização não trouxe qualquer fundamento legal ou normativo para a sua exigência no sentido de que as notas fiscais complementares devem necessariamente ser emitidas pelos fornecedores das mercadorias para serem admitidas como meios hábeis a demonstrar a operação para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Não se ignora que a legislação do PIS e da COFINS exige que os custos e despesas incorridos que ensejam o direito de crédito sejam **pagos ou creditados** por pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nos termos do art. 3º, §3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003:

Art. 3º (...) § 3o O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei. (grifei)

Contudo, um documento fiscal emitido pelo próprio adquirente dos bens, leia-se, que não tenha sido emitido pelo próprio fornecedor, não invalida automaticamente a tomada do crédito do PIS e da COFINS não cumulativos como pretendido pela fiscalização, não demonstrando que os valores não teriam sido pagos ou creditados a fornecedor domiciliado no país como exigido pela legislação. Necessário confirmar eventuais peculiaridades na operação do sujeito em relação aos documentos contábeis e fiscais que os respaldam.

Com efeito, como identificado na Solução de Consulta COSIT n.º 4/2017 ao tratar das contribuições não cumulativas, *“a emissão de nota fiscal pela pessoa jurídica tem caráter instrumental e probatório em relação ao fato gerador da contribuição, gerando contra ela presunção relativa de veracidade de seus dados, aplicável pelo fisco, a seu critério, inclusive no caso de irregularidade na emissão.”* Contudo, no presente caso, a fiscalização sequer considerou que a nota fiscal complementar emitida pela Recorrente seria um documento fiscal capaz de ser dotado de presunção relativa de veracidade, não enfrentando os dados nela indicados. De fato, as notas fiscais complementares emitidas foram desconsideradas pelo simples fato de terem sido emitidas pela Recorrente na

condição de adquirente das mercadorias, sendo que o procedimento correto seria a emissão dessa nota complementar pelos próprios fornecedores.

A situação vivenciada pela Recorrente é reiterada para os adquirentes de *commodities* como o carvão: no momento da pesagem das mercadorias para a emissão da nota fiscal de entrada, as empresas adquirentes das mercadorias identificam uma diferença no peso das mercadorias que entraram no seu estabelecimento em relação à nota fiscal de saída emitida pelo fornecedor. Quando a nota fiscal original indica um peso inferior àquele que efetivamente chegou ao estabelecimento, as empresas adquirentes emitem uma nota fiscal complementar para regularizar o valor a ser pago ao fornecedor.

Essa nota fiscal complementar é passível de ser emitida em conformidade com as orientações ditadas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ por meio do Convênio S/Nº, de 15/12/1970 e do Convênio/SINIEF 06/89:

□ **Convênio S/Nº, de 15/12/1970**

Art. 21. A Nota Fiscal, além das hipóteses previstas no artigo anterior, será também emitida: (...)

III - na regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias, quando efetuada no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a Nota Fiscal originária; (...)

§ 3º Nas hipóteses dos incisos III e IV, se a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados, a Nota Fiscal será também emitida, sendo que as diferenças dos impostos devidos serão recolhidas em guias especiais, com as especificações necessárias da regularização; na via da Nota Fiscal presa ao talonário deverá constar essa circulação, mencionando-se o número e a data da guia de recolhimento.

(...)

Art. 54. O contribuinte, excetuado o produtor agropecuário, emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente:

I - novos ou usados, remetidas a qualquer título por particulares, produtores agropecuários ou pessoas físicas ou jurídicas não obrigados à emissão de documentos fiscais;

(...)

Art. 56. Na hipótese do artigo 54 a nota fiscal será emitida, conforme o caso:

I - no momento em que os bens ou as mercadorias entrarem no estabelecimento;

II - no momento da aquisição da propriedade, quando as mercadorias não devam transitar pelo estabelecimento do adquirente;

III - antes de iniciada a remessa, nos casos previstos no seu § 1º.

Fl. 13 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

Parágrafo único. A emissão da nota fiscal, na hipótese do item 1 do § 1º do artigo 54, não exclui a obrigatoriedade da emissão da Nota Fiscal de Produtor. (sem grifos no original)

□ **Convênio/SINIEF 06/89**

Art. 4º Além das hipóteses previstas neste Convênio, será emitido documento correspondente:

(...)

II - na regularização em virtude de diferença de preço, quando efetuada no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitido o documento original; (Nova redação dada ao inciso III do art. 4º pelo Ajuste 01/89, efeitos a partir de 02.05.89.)

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos II e III deste artigo, se a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados, o documento fiscal será, também, emitido, sendo que o imposto devido será recolhido em guia especial com as especificações necessárias à regularização, devendo constar no documento fiscal o número e a data da guia de recolhimento.

O Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto n.º 4.544/2002, vigente à época dos fatos geradores envolvidos nos presentes autos, igualmente traz uma previsão admitindo a emissão de nota fiscal na hipótese de identificação de diferença de preço ou quantidade:

Art. 333. A Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, será emitida: (...)

XII - no destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, **com diferença de preço ou de quantidade;** (...)

§ 5º Nas hipóteses dos incisos XI e XII do caput, a nota fiscal não poderá ser emitida depois de iniciado qualquer procedimento fiscal, adotado o mesmo critério quanto aos demais incisos se excedidos os prazos para eles previstos.

Observa-se que os dispositivos acima transcritos não evidenciam, com veemência, que esse documento complementar deve ser necessariamente emitido pelo fornecedor da mercadoria (estabelecimento do qual saiu a mercadoria).

Inclusive, a emissão da nota fiscal complementar pelo estabelecimento adquirente das mercadorias é uma interpretação autorizada, por exemplo, pela Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais, como se depreende da Consulta de Contribuinte SEFAZ n.º 78

(Publicado no DOE - MG de 09/05/2012), em especial em se tratando de fornecedor produtor rural para o qual consta dispensa de escrituração de nota fiscal complementar:

ICMS - DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL - EMISSÃO COM ERRO DE QUANTIDADE

ICMS – DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL - EMISSÃO COM ERRO DE QUANTIDADE- **Na hipótese de emissão de documento fiscal que consigne quantidade de mercadoria superior ao da efetiva operação, o destinatário deverá escriturar o documento fiscal e apropriar-se do respectivo crédito, se for o caso, pelo valor real da operação, fazendo constar essa circunstância na coluna "Observações" do livro Registro de Entrada e comunicar o fato ao remetente, por meio de correspondência, em cumprimento ao disposto no item 4 da Instrução Normativa DLT/SRE nº 03/92.**

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração pelo regime de débito e crédito, informa exercer atividade de comércio e exportação de café.

Aduz adquirir café cru em grão no mercado interno, produto este que é rebeneficiado em armazém geral terceirizado, onde também o armazena para posterior revenda nos mercados interno e externo.

Argumenta que, no momento da entrada do café no armazém geral, eventualmente é constatada divergência de quantidade para mais ou para menos em relação à nota fiscal que acobertou a remessa.

Acrescenta que, quando celebra contrato de compra de café com cooperativa, emite a nota fiscal e efetua o pagamento devido em face de tal contrato, sendo que o peso do produto somente é verificado quando ocorre a entrada do café no armazém geral.

Isto posto,

CONSULTA:

1 – Está correta a emissão de nota fiscal em relação ao acréscimo de peso, uma vez que a Consulente efetua o pagamento referente a este acréscimo?

2 – Caso positiva a resposta à questão anterior, terá que emitir nota fiscal destinada ao armazém geral para remessa simbólica do café constante da diferença encontrada?

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 - Inicialmente, ressalte-se que a disciplina regulamentar a ser observada para regularização da diferença de quantidade ou peso, verificada no documento original, encontra-se estabelecida no inciso X do art. 70 e nos art. 14 e 20 da Parte 1 do Anexo V, todos do RICMS/02, observado, no que cabível, o disposto na Seção I do Capítulo IV da Parte 1 do Anexo IX do mesmo Regulamento e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 03/92.

Isto posto, na hipótese de ser verificada a existência de mercadoria em quantidade ou valor superior ao consignado na nota fiscal que acobertou a remessa, para regularizar a situação a Consulente deverá observar a condição do remetente.

Caso este seja produtor rural inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física, está dispensado da emissão de nota fiscal complementar

para regularização da diferença, nos termos do art. 463, inciso I, alínea “c”, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02, ressalvada a hipótese em que o produtor for ressarcido do crédito presumido a que se referem os incisos XXXIII e XXXIV do art. 75 deste Regulamento.

Neste caso, caberá à Consulente emitir nota fiscal para regularizar a diferença a maior verificada, conforme previsto no inciso XIII do art. 20 da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02.

Caso a Consulente tenha efetuado a opção de que trata o § 6º deste mesmo art. 20, deverá emitir nota fiscal por ocasião da entrada do produto no estabelecimento, documento este em que deverá ser consignada a quantidade e o valor real, ficando dispensada a emissão de outra nota fiscal em relação à diferença.

Nas demais hipóteses, sendo a quantidade ou valor superior ao informado no documento fiscal que acobertou a operação, a Consulente deverá comunicar o fato ao remetente para que este providencie a emissão de nota fiscal complementar, com destaque do imposto, quando for o caso. O valor porventura destacado na nota fiscal complementar poderá, da mesma forma que aquele consignado no documento fiscal original, ser apropriado pela Consulente, desde que observadas as condições estabelecidas na legislação.

Ainda na hipótese em que a quantidade ou valor da mercadoria sejam superiores ao informado no documento fiscal que acobertou a operação e caso o produto seja entregue pelo vendedor diretamente ao armazém-geral a pedido do adquirente/depositante, observado o disposto na Seção I do Capítulo IV da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, o armazém-geral deverá comunicar o fato ao depositante e ao remetente/vendedor para que sejam tomadas as providências cabíveis acima referidas.

Recebida a nota fiscal complementar, o armazém-geral deverá escriturá-la no Livro Registro de Entradas, informando no campo “Observações” o motivo de sua emissão e o número da nota fiscal original. (...) (sem grifos no original)

Observa-se, portanto, que os diplomas normativos que disciplinam as emissões de notas fiscais admitem a emissão da nota fiscal complementar para a regularização da operação em virtude de diferença de peso no mesmo período de apuração dos impostos em que tenha sido emitido a nota fiscal original. A depender da operação, essa nota complementar poderá ser emitida pelo próprio adquirente da mercadoria no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Descabida, portanto, a interpretação geral trazida pela fiscalização no sentido de que a nota fiscal complementar sempre deve ser emitida pelo fornecedor da mercadoria. A depender das peculiaridades da operação, possível que seja atribuído ao próprio adquirente da mercadoria o encargo de elaborar a nota fiscal complementar no momento da entrada, para respaldar a operação.

Nesse sentido, a nota fiscal complementar, ainda que emitida pelo próprio sujeito que se utiliza dos créditos de PIS/COFINS não cumulativos, não pode ser meramente descartada pela fiscalização, sendo um documento capaz de

identificar uma operação que ocorreu de fato (aquisição de mercadoria de fornecedor a maior que o valor indicado na nota fiscal de saída). Contudo, por se tratar de documento emitido pela pessoa jurídica adquirente, necessário confirmar se a despesa foi paga ou creditada ao fornecedor para demonstrar o requisito para o gozo do crédito de PIS e COFINS trazido pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Portanto, cabe ser afastada a justificativa trazida pela fiscalização para a negativa do crédito para que sua validade seja perpetrada pela fiscalização considerando os lançamentos fiscais e contábeis realizados pelo sujeito passivo, identificando se os valores identificados nas notas fiscais complementares foram pagos ou creditados aos fornecedores.

Esse entendimento, inclusive, foi veiculado pela r. decisão recorrida, ao reconhecer com base na diligência fiscal que parte dos valores confirmados pelo contribuinte poderiam ser admitidos como crédito:

1 - Notas fiscais complementares de aquisição de carvão vegetal (combustível):

De acordo com o disposto no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins), a pessoa jurídica pode descontar créditos calculados em relação bens e serviços, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

A IN SRF nº 404/2004, art. 8º, determina de que forma será feito o cálculo do crédito da Cofins Não-cumulativa. O artigo 9º do mesmo normativo deixa claro que o direito ao crédito de que trata o artigo 8º aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e

IV - aos bens e serviços adquiridos, aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Observa-se que o texto não especifica o documento comprobatório para que se faça jus ao crédito a descontar. Porém, condiciona o direito ao crédito aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no país.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal que serviu de base para o Despacho Decisório, após verificação das Notas Fiscais de aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, que tenham gerado direito ao crédito pleiteado, constatarem-se irregularidades em notas fiscais complementares de aquisição do insumo carvão. Tais notas foram emitidas pelo próprio beneficiário do crédito. A autoridade fiscal aponta tal fato como irregular, o que é certo, vez que o instrumento hábil para comprovação de custos e/ou despesas é a nota fiscal (ou documento equivalente) emitida pelo fornecedor de tais bens ou serviços.

Fl. 17 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

A mera emissão, pelo próprio comprador, de nota fiscal de entrada – complementar, não constitui prova do que a legislação exige para que se faça jus ao crédito sobre os referidos insumos.

No caso, somente a comprovação do pagamento do carvão adquirido tem o condão de conferir validade ao crédito correspondente a esse insumo.

Dessa forma, como o contribuinte alegou em sua peça de defesa que houve o efetivo pagamento e chegou a anexar alguns comprovantes para tanto, os autos foram baixados em diligência para que a Unidade Local pudesse comprovar tal fato junto aos demais documentos que embasavam a contabilidade do administrado.

O relatório de diligência fiscal apurou que somente restaram comprovados alguns pagamentos relativos aos processos nº 10325.001531/2008-76 e 10325.001532/2008-11, ambos referentes ao 4º trimestre de 2005. Já quanto aos demais processos e períodos de apuração, nada foi comprovado.

Registre-se que o sujeito passivo foi intimado a apresentar a comprovação dos alegados pagamentos, contudo, limitou-se a afirmar que os documentos foram perdidos pela ação do tempo e não mais reunia condições materiais de relacionar as notas aos débitos de suas contas bancárias.

Dessa forma, somente nos processos nº 10325.001531/2008-76 e 10325.001532/2008-11, devem ser revertidas as glosas que tomaram por base as notas fiscais de entrada identificadas na página nº 4 do relatório de diligência fiscal de fls. 1983/1990. (e-fls. 1.912/1.913 - grifei)

Ora, uma vez afastados os fundamentos do despacho decisório (categórica desconsideração das notas fiscais de entrada), caberia à autoridade julgadora determinar o seu cancelamento nesta parte para que novo despacho seja proferido após afastar o fundamento no sentido de que as notas fiscais complementares emitidas pela Recorrente não seriam documentos hábeis. Essa providência busca evitar a supressão de instância, como já me manifestei no Acórdão 3402-004.896, de 01/02/2018, com fulcro em outras manifestações deste Conselho:

Contudo, diante destas circunstâncias, afastado o único fundamento jurídico apresentado para a negativa à restituição do crédito, necessário que seja realizado um novo trabalho fiscal para a confirmação da validade e liquidez do crédito, e não simplesmente a realização de uma diligência para a verificação de sua validade nesta segunda instância administrativa.

Com efeito, ao contrário do que foi indicado na resolução, o presente processo não pode ser objeto de análise por este colegiado, mesmo após a realização da diligência, sob pena de supressão de instância, como já entendido em outras oportunidades por este Conselho:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000 DENEGAÇÃO DO PEDIDO SOB. FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA INEXISTENTE. NULIDADE DO PROCESSO A PARTIR DO DESPACHO DECISÓRIO. Deve ser anulado o

Fl. 18 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

processo, a partir do Despacho Decisório, inclusive, quando se verifica que o indeferimento do pedido formulado pela contribuinte deu-se sob fundamento fático inexistente, **sendo defeso ao CARF inovar a fundamentação da denegação do pedido, sob pena de supressão de instância.** Recurso Voluntário provido em parte." (Número do Processo 10940.900089/2006-43 Data da Sessão 18/03/2015 Relatora Irene Souza da Trindade Torres Oliveira Acórdão 3202-001.608 - grifei)

"Processo administrativo fiscal. Nulidade. Supressão de instância. Cerceamento do direito de defesa. As normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de ver apreciada toda a matéria litigiosa em duas instâncias. **Supressão de instância é fato caracterizador do cerceamento do direito de defesa. Nulo é o ato administrativo maculado com vício dessa natureza.** Processo que se declara nulo a partir do despacho decisório viciado, inclusive." (Número do Processo 16327.002874/99-71 Data da Sessão 05/12/2006 Relator Tarásio Campelo Borges Nº Acórdão 303-33.805 - grifei)

(...) Diante do exposto, deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para reformar o despacho decisório e, afastando o fundamento da decadência, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado. (grifei)

No mesmo sentido, vide também o Acórdão n.º 3402-006.108, de relatoria do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, de 31/01/2019.

Contudo, no presente caso, a autoridade julgadora não tomou essa providência e considerou que para parte do crédito não foram apresentados os “*comprovantes de pagamento*” necessários a demonstração do crédito. Entretanto, ao contrário do que se aduz da documentação da diligência, os “*comprovantes de pagamento*” não são os únicos documentos hábeis à demonstrar o pagamento ou creditamento ao fornecedor, sendo certo que é cabível que essa prova seja produzida por meio da documentação contábil do sujeito passivo, que em nenhum momento foi posta em cheque nos presentes autos.

Observe-se que na diligência fiscal, a fiscalização solicitou especificamente ao sujeito passivo relação de comprovantes de pagamento e os comprovantes de pagamento digitalizados (e-fl. 1.896):

3.1 – Dos elementos solicitados ao sujeito passivo

O Termo de Intimação Fiscal, de 04/11/2013, intimou o contribuinte a apresentar, no prazo de 20 dias, os elementos abaixo, relativos ao período abrangido pelos pedidos de ressarcimento:

- 1) *Demonstrativo, em formato planilha do Excel, relacionando as notas fiscais complementares de aquisição de carvão, no período sob análise, que foram consideradas na apuração dos créditos de PIS e Cofins, correlacionando-as com os respectivos comprovantes de pagamento;*
- 2) *Todos os comprovantes de pagamento, digitalizados em PDF, das notas fiscais complementares do item 1;*

A fiscalização, portanto, não adentrou na análise dos lançamentos contábeis do sujeito passivo que podem ser suscetíveis a comprovar o pagamento ou creditamento, solicitando diretamente uma cópia em pdf. dos comprovantes de pagamento. De toda forma, na diligência fiscal o sujeito passivo trouxe um levantamento exemplificativo dos pagamentos realizados, para demonstrar os pagamentos lançados em sua contabilidade. No Recurso Voluntário, evidencia que a contabilidade efetivamente demonstraria esse pagamento o que, contudo, não foi analisado pela fiscalização (e-fl. 1.927):

Vejamos: a fiscalização comprovou a existência das notas fiscais complementares. Isto é fato. Comprovou também a contabilização destas notas fiscais. Não houve nenhum questionamento quanto a isso. Então como as notas fiscais foram contabilizadas? – A crédito de qual conta? – Ora, a contabilidade se faz por partidas dobradas, onde débitos e créditos são equivalentes. Assim, ou o crédito seria da conta caixa ou banco ou da conta fornecedores. O fato é que se não fosse registrado o pagamento, a conta credora teria um saldo crescente infinito e certamente seria objeto de atenção por parte dos auditores fiscais.

De fato, em nenhum momento na diligência fiscal a fiscalização adentra na forma como os valores das notas fiscais complementares foram lançados na contabilidade da empresa e se, por meio da contabilidade, seria possível confirmar que os valores foram pagos aos fornecedores. E essa verificação caberá ser realizada pela fiscalização no momento da emissão do novo despacho decisório neste item, quanto aos valores que remanesceram após a r. decisão recorrida.

Ora, como indicado no art. 26 do Decreto n.º 7.574/2011, a escrituração faz prova dos fatos nela registrados e comprovados pelos documentos hábeis. No presente caso, a fiscalização em qualquer momento evidenciou no despacho decisório como foram feitos os registros contábeis das notas fiscais complementares e as razões pelas quais não haveria efetiva comprovação do pagamento à partir da escrituração:

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9o, § 1o).

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

A empresa inclusive apresentou documentação exemplificativa para demonstrar a validade dos valores escriturados, documentos esses que foram admitidos na diligência. Contudo, a análise da documentação contábil apresentada pela empresa foi meramente desconsiderada.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário neste item para que seja afastada a motivação para a negativa parcial do crédito referente às notas fiscais complementares emitidas pela própria Recorrente, cabendo à fiscalização proceder com a verificação da

validade do crédito tomado pelo sujeito passivo (efetivo pagamento ou creditamento dos valores aos fornecedores).

(...)

II – DA GLOSA DE CRÉDITOS DE PRODUTOS MONOFÁSICOS (PNEUS E CÂMARAS DE AR)

A Recorrente ainda se insurge contra a glosa de produtos abrangidos pelo regime monofásico, especificamente dos pneus e câmaras de ar, apontados no item 2.3 do Termo de Verificação Fiscal que instruiu o Despacho Decisório. As glosas foram realizadas conforme contas contábeis da pessoa jurídica:

2.3 — Pneus e Câmaras.

Procedeu-se a glosa de gastos com Pneus e Câmaras-de-ar. Tais produtos têm sua tributação concentrada no Importador ou no Produtor.

Já para os Atacadistas e Varejistas possuem alíquotas reduzidas a 0% (zero por cento). A fiscalizada por sua vez, como comprou o produto em empresas que em sua fase anterior não ocorreu a incidência de tais tributos, não poderá calcular crédito sobre tal aquisição. (...) (e-fl. 977 - grifei)

Assim, a fiscalização entende que, em se tratando de produtos abrangidos pelo regime monofásico, não caberia o creditamento. A Recorrente em nenhum momento nega esse regime de tributação desses produtos, buscando o creditamento considerando a impossibilidade de vedação ao crédito.

Contudo, o fundamento do despacho decisório pela glosa dos créditos de produtos com tributação concentrada já foi referendado por essa turma no Acórdão nº 3402-006.650, de 23/05/2019, de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, ao tratar especificamente do direito ao crédito das revendedoras, cujas razões de decidir aqui adoto nos seguintes termos:

Os combustíveis (gasolina, óleo diesel, querosene de aviação e outros) a partir de 1º de julho de 2000 são tributados pelas referidas Contribuições pela modalidade monofásica, incidindo uma única vez no fabricante ou importador, desonerando a receita da venda desses produtos nos distribuidores e varejistas.

Como é consabido, a incidência monofásica tem por objetivo concentrar a incidência tributária, de modo que são aplicadas aos produtores ou importadores alíquotas diferenciadas, superiores às básicas, enquanto os demais (atacadistas e varejistas) são tributados à alíquota zero.

Cumprе destacar que a incidência monofásica não se confunde com o instituto da substituição tributária, uma vez que nesta última as receitas estão obrigatoriamente sujeitas ao regime cumulativo, o que não acontece na primeira. Dessa forma, mesmo dentro da sistemática monofásica, os produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas poderão estar sujeitos ao regime cumulativo ou não cumulativo, de acordo com o regime de tributação da pessoa jurídica (presumido ou real, respectivamente).

Ou seja, a incidência monofásica não é exceção à aplicação do regime não cumulativo e, conseqüentemente, no desconto de créditos inerente à essa

modalidade de tributação. 1 Contudo, há regras na legislação que precisam ser observadas.

Quando ocorre a tributação concentrada no início da cadeia produtiva, não haverá a apuração de créditos e débitos nas etapas posteriores.

Por isso é que, com relação aos varejistas, acertadamente o artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua o direito ao crédito da aquisição de combustíveis (dentre outros produtos), os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Vejamos:

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:

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1ºA do art. 2º desta Lei;

Assim, não há dúvida de que não poderia a Recorrente tomar crédito dos combustíveis que adquire para revenda. (grifei)

Essas mesmas razões de decidir trazidas para os combustíveis e lubrificantes igualmente se aplicam para os pneus e câmaras de ar, igualmente abrangidos pelo regime monofásico na forma do art. 5º da Lei n.º 10.485/2002:

Art. 5º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Parágrafo único. Fica reduzida a 0% (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente à receita bruta da venda dos produtos referidos no **caput**, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas.

E nesse mesmo sentido são reiteradas as manifestações de outras turmas desta 3ª Seção do CARF, como se depreende, por exemplo, dos Acórdãos 3302-008.215 (Relator Jorge Lima Abud, Sessão de 18/02/2020) e 3201-006.659 (Relator Paulo Roberto Duarte Moreira, Sessão de 18/02/2020).

Por conseguinte, como indicado no despacho decisório, uma vez tendo adquirido os produtos das revendedoras, as aquisições realizadas pela Recorrente foram sujeitas à alíquota zero, o que não gera direito ao crédito em conformidade com o art. 3º, §2º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03. É o que foi bem desenvolvido pela r. decisão recorrida:

Na espécie, devem ser aplicados os seguintes dispositivos das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2004:

Fl. 22 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep [da COFINS] aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) [7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)].

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

V - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

(..)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, o 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).

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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. (grifo nosso)

Como se depreende da leitura dos dispositivos acima transcritos, o desconto de créditos não alcança a aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, que é o caso tratado na espécie, conforme se conclui da leitura do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, verbis,

Art. 5º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Parágrafo único. Fica reduzida a 0% (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente à receita bruta da venda dos produtos referidos no caput, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas. (grifo nosso)

Acerca das alegações sobre a suposta possibilidade de creditamento conferida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, tal norma não pode ser aplicada ao contribuinte por este não se caracterizar como “vendedor” de pneus e câmaras, na cadeia produtiva, e sim “comprador”.

Por essa razão, não é cabível o creditamento reclamado.. (e-fls. 1.913/1.914 - grifei)

Com isso, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

III – DOS CRÉDITOS DE INSUMO

Por fim, requer a Recorrente que sejam admitidos os créditos de insumo tomados na manutenção de veículos próprios utilizados no transporte do carvão vegetal entre as carvoarias e siderúrgica e com garfos, lonas e placas para produção, conservação e transporte do carvão vegetal.

Esses itens foram mantidos pela r. decisão recorrida por não serem empregados “*diretamente*” no processo produtivo:

4. Manutenção de veículos: (...)

Em vista de todo o exposto, conclui-se que para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, **as partes e peças de reposição usadas em equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda devem sofrer 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, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.** Também se consideram insumos, para os mesmos fins, **os serviços de manutenção em equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, que não acrescentem vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados,** desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

Analizando o caso concreto, **verifica-se que o gasto com a manutenção dos veículos que operam diretamente na produção (pás carregadeiras, veículos pesados de carga e descarga de materiais nos alto-fornos), enquadram-se no conceito de insumos,** devendo, portanto serem estornadas as glosas realizadas pela fiscalização.

A mesma conclusão acima não pode ser adotada no caso da manutenção dos veículos utilizados no transporte de carvão vegetal entre as carvoarias e siderúrgica. Aqui tem-se caracterizada uma despesa de manutenção de veículos de

Fl. 24 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

transporte de matéria prima, atividade não ligada diretamente à produção; devendo, portanto, ser mantida a glosa correspondente.

5. Gastos com garfos, lonas e placas:

Quando do procedimento de diligência, o defendente explicou que garfos são utilizados no manuseio do carvão, lonas são utilizadas na cobertura do carvão, quer nas carvoarias, quer no transporte daquele material pelos caminhões, e placas servem para sinalização e advertência nas unidades de produção.

Com efeito, conforme as explicações contidas no tópico acima, não se enquadram no conceito de insumos, visto não sofrerem 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.

Dessa forma, ficam mantidas as glosas realizadas. (e-fl. 1.917 - grifei)

Primeiramente, destaque-se que os presentes autos não envolvem glosas de créditos com garfos, lonas e placas. Com efeito, ainda que a r. decisão recorrida tenha mencionado esses itens na decisão, o despacho decisório não identifica a glosa dessas parcelas no presente caso. É o que se depreende das planilhas com a relação de bens e serviços glosados a título de insumo trazidos no Termo de Verificação Fiscal que instruiu o despacho decisório (e-fl. 978/980):

Abril de 2006		
Conta	Conta Contábil	Valor
3.1.1.01.4.0005	Alimentação	34.023,00
3.1.1.01.4.0006	Transporte	33.576,80
3.1.1.01.4.0008	Exames Médicos	30.636,39
3.1.1.01.4.0009	Outros Gastos c/Segurança do Trabalho	631,56
3.1.1.04.2.0003	Manutenção de Veículos de Produção	61.914,35
3.1.1.04.4.0005	Laboratório	842,46
3.4.1.02.1.0003	Manutenção de Veículos de Carvão	24.558,26
3.5.2.01.1.0009	Manutenção de Veículos	621,38
3.5.2.01.1.0010	Manutenção de Benefeitorias	43.810,40
3.5.2.01.1.0013	Serviços de Terceiros PJ	648,00
3.5.2.01.1.0018	Outros Gastos	445,02
3.5.2.01.2.0009	Manutenção de Veículos	2.198,96
3.5.2.01.2.0010	Manutenção de Benefeitorias	25.603,85
3.5.2.01.2.0013	Serviços de Terceiros PJ	770,00
3.5.2.01.2.0018	Outros Gastos	1.119,28
3.5.2.01.3.0009	Manutenção de Veículos	1.640,00
3.5.2.01.3.0013	Serviços de Terceiros PJ	140,00
3.5.2.01.5.0010	Manutenção de Benefeitorias	327,50
3.5.2.01.8.0009	Manutenção de Veículos	4.161,38
3.5.2.01.8.0010	Manutenção de Benefeitorias	15.005,90
3.5.2.01.8.0013	Serviços de Terceiros PJ	270,00
3.5.2.01.9.0009	Manutenção de Veículos	61,00
3.5.2.03.1.0010	Manutenção de Benefeitorias	34.950,65
TOTAL		318.378,14

Fl. 25 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Sejl/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

Maio de 2006		
Conta	Conta Contábil	Valor
3.1.1.01.4.0005	Alimentação	31.475,50
3.1.1.01.4.0006	Transporte	19.384,40
3.1.1.01.4.0008	Exames Médicos	30.623,85
3.1.1.01.4.0009	Outros Gastos c/Segurança do Trabalho	782,27
3.1.1.04.2.0003	Manutenção de Veículos de Produção	97.243,62
3.1.1.04.4.0005	Laboratório	318,10
3.4.1.02.1.0003	Manutenção de Veículos de Carvão	12.976,89
3.5.2.01.1.0009	Manutenção de Veículos	2.046,25
3.5.2.01.1.0010	Manutenção de Benfeitorias	29.118,01
3.5.2.01.1.0013	Serviços de Terceiros PJ	1.428,00
3.5.2.01.1.0018	Outros Gastos	2.159,50
3.5.2.01.2.0009	Manutenção de Veículos	6.326,61
3.5.2.01.2.0010	Manutenção de Benfeitorias	33.400,78
3.5.2.01.2.0013	Serviços de Terceiros PJ	775,00
3.5.2.01.2.0018	Outros Gastos	5.658,41
3.5.2.01.3.0009	Manutenção de Veículos	842,90
3.5.2.01.3.0010	Manutenção de Benfeitorias	22.007,62
3.5.2.01.5.0010	Manutenção de Benfeitorias	12.110,64
3.5.2.01.8.0009	Manutenção de Veículos	9.892,29
3.5.2.01.8.0010	Manutenção de Benfeitorias	50.757,90
3.5.2.01.8.0013	Serviços de Terceiros PJ	12.579,00
3.5.2.03.1.0010	Manutenção de Benfeitorias	47.950,26
3.5.2.03.1.0013	Serviços de Terceiros PJ	1.125,00
3.5.2.03.2.0010	Manutenção de Benfeitorias	36.347,26
3.5.2.03.3.0010	Manutenção de Benfeitorias	12.532,10
3.5.2.03.4.0013	Serviços de Terceiros PJ	12.851,76
TOTAL		492.713,92

Junho de 2006		
Conta	Conta Contábil	Valor
3.1.1.01.4.0001	Vale Transporte	7.125,00
3.1.1.01.4.0005	Alimentação	34.578,80
3.1.1.01.4.0006	Transporte	26.772,00
3.1.1.01.4.0008	Exames Médicos	27.466,08
3.1.1.01.4.0009	Outros Gastos c/Segurança do Trabalho	653,17
3.1.1.04.2.0003	Manutenção de Veículos de Produção	78.382,81
3.1.1.04.4.0005	Laboratório	1.078,40
3.4.1.02.1.0003	Manutenção de Veículos de Carvão	200.066,82
3.5.2.01.1.0009	Manutenção de Veículos	7.796,51
3.5.2.01.1.0010	Manutenção de Benfeitorias	47.009,79
3.5.2.01.1.0013	Serviços de Terceiros PJ	2.024,36
3.5.2.01.1.0018	Outros Gastos	497,08
3.5.2.01.2.0009	Manutenção de Veículos	4.068,03
3.5.2.01.2.0010	Manutenção de Benfeitorias	66.869,14
3.5.2.01.2.0018	Outros Gastos	2.619,53
3.5.2.01.3.0009	Manutenção de Veículos	400,00
3.5.2.01.3.0010	Manutenção de Benfeitorias	122.510,09
3.5.2.01.5.0010	Manutenção de Benfeitorias	18.991,22
3.5.2.01.8.0009	Serviços de Terceiros PJ	600,00
3.5.2.01.8.0010	Manutenção de Veículos	6.804,51
3.5.2.01.8.0013	Manutenção de Benfeitorias	77.926,00
3.5.2.01.8.0018	Serviços de Terceiros PJ	7.432,00
3.5.2.03.1.0010	Manutenção de Benfeitorias	39.482,80
3.5.2.03.1.0013	Serviços de Terceiros PJ	123,12
3.5.2.03.2.0010	Manutenção de Benfeitorias	87.896,80
3.5.2.03.3.0010	Manutenção de Benfeitorias	100.064,60
TOTAL		969.438,36

Com isso, não se tratando de itens expressamente glosados no presente processo, prejudicada a análise das alegações do sujeito passivo em torno dos gastos com garfos, lonas e placas para produção.

Ademais, insta salientar que, especificamente quanto às despesas com manutenção, a Recorrente não trouxe qualquer consideração específica quanto às partes e peças para manutenção dos veículos, trazendo considerações tão somente quanto aos serviços de manutenção. Com efeito, o Recurso Voluntário enfrenta apenas a afirmação da r. decisão recorrida no sentido de que o “*transporte de carvão vegetal entre as carvoarias e siderúrgica*” é “*uma despesa de manutenção de veículos de transporte de matéria prima, atividade não ligada diretamente à produção*” (e-fl. 1.917). Não faz qualquer consideração quanto às partes e peças para manutenção e a impossibilidade de aumentar a vida útil do bem em 1 (um) ano.

Contudo, considerando a alegação do sujeito passivo quanto à exigência dos serviços de manutenção serem incorridos “*diretamente*” na produção, a interpretação adotada pela DRJ para a análise do conceito de insumo nesses casos parte da concepção restritiva já ultrapassada após o julgamento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170.

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

Cumpre 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 determinado item - bem ou serviço -*

para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte" (grifei). Referido julgamento 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 SEQUENTES 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.**

Fl. 27 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

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 reativos 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 determinado item - bem ou serviço - para o 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)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES. Conforme estabelecido pela

Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da 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”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

À luz deste conceito, cabe primeiramente apontar que a Recorrente se dedica à atividade de *“industrialização e o comércio de ferro gusa e produtos de siderurgia e metalurgia em geral, inclusive importação e exportação e reflorestamento”* (e-fl. 32), conforme indicado em seu objeto social.

Atentando-se para as despesas com serviços de manutenção de veículos, a r. decisão recorrida admitiu os créditos de insumo sobre a manutenção de veículos utilizados na produção, não admitindo essas despesas para os veículos próprios de transporte de matéria prima, utilizados no transporte do carvão vegetal entre as carvoarias e siderúrgica. Neste ponto, cumpre salientar que a fiscalização ou mesmo o sujeito passivo em qualquer momento indicam nos presentes autos que os veículos seriam integrantes do ativo imobilizado da Recorrente. Toda a discussão foi travada nos presentes autos reconhecendo que essas despesas poderiam ou não ser admitidas como insumos.

A fiscalização, partindo do conceito mais restritivo de insumo até então adotado pela Receita Federal, afirma que as despesas com manutenção (peças e serviços) não seriam insumos por não serem empregados *“diretamente no processo produtivo”*:

3.1 — Peças e Serviços utilizados como Insumo pagos a Pessoas Jurídicas (Manutenção).

Procedeu-se a glosa de gastos com Manutenção que **não foram empregados diretamente no processo produtivo**, tais glosas ocorreram em gastos realizados junto aos Hortos da Fiscalizada, bem como naqueles que não foram aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, conforme IN SRF nº 247/2002 em seu Art 66, parágrafo 5º, Inc 1, alínea b. (e-fl. 978 - grifei)

Na r. decisão de primeira instância, parte das despesas com serviços de manutenção de veículos foram reconhecidas como incorridas diretamente no processo produtivo,

especificamente quanto às pás carregadeiras e aos veículos pesados de carga e descarga de materiais nos alto-fornos.

Fl. 29 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

Contudo, à luz do conceito de insumo intermediário, caberia ser igualmente admitida a relevância das despesas com serviços de manutenção dos veículos para a movimentação da matéria prima dos estabelecimentos da própria Recorrente (Fazenda) e de seus fornecedores para a usina. Com efeito, a subtração destas despesas de movimentação da matéria prima obstam a própria atividade de industrialização da empresa, enquadrando-se no conceito de insumo como já reconhecido, inclusive, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. **Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte em referência os combustíveis (óleo diesel e gás GLP) utilizados na movimentação de matéria-prima; e os bens adquiridos para manutenção de máquinas e equipamentos.** TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF. Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária. (Número do Processo 16403.000128/2007-55 Data da Sessão 16/10/2019 Relatora Vanessa Marini Cecconello Acórdão n.º 9303-009.681 - grifei)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 PIS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção

Fl. 30 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. **PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO RELATIVO AOS SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA. Geram direito a crédito da contribuição ao PIS, apurado nos termos da Lei 10.637/02, os serviços tomados de pessoas jurídicas para movimentação interna das matérias-primas.** Recurso Especial do Procurador Negado. (Número do Processo 10954.000049/2004-89 Data da Sessão 28/11/2017 Relator Rodrigo da Costa Pôssas Nº Acórdão 9303-005.933 - grifei)

Insta mencionar que a relevância dessas despesas foi evidenciada na diligência realizada na primeira instância, na qual foi identificado pelo sujeito passivo a necessidade de veículos próprios para o transporte do carvão vegetal do local de produção até a unidade produtora (e-fl. 1.567):

3410210003-MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS DE CARVÃO

É imprescindível para a empresa a existência de uma frota de veículos capaz de garantir o suprimento de carvão vegetal para seus altos fornos. Os veículos são utilizados para transportar o carvão vegetal do local de sua produção e estocagem até a unidade produtora do ferro gusa.

Esta conta contábil constitui valores pertinentes aos gastos de manutenção (consertos, reparos, inclusive peças de reposição) com os caminhões de gaiolas e Roll-on/Roll-off, que têm por finalidade o transporte de uma das matérias-primas de fundamental importância na produção do ferro-gusa, no caso específico carvão vegetal, que é produzido nas unidades de carvoejamento localizadas a uma distância média de 200 km da usina.

Assim, por serem relevantes ao processo produtivo da pessoa jurídica para a movimentação da matéria prima, cabem ser revertidas as glosas com despesas de serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte do carvão vegetal entre as carvoarias e a siderúrgica.

Dispositivo

Ante o exposto, entendo deva ser reformado o despacho decisório especificamente no item “*NF's Complementares*” para que, afastado o fundamento quanto a legitimidade probatória da nota fiscal complementar, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado, bem como estornadas as glosas de créditos de insumo sobre as despesas com serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte do carvão vegetal entre as carvoarias e a siderúrgica.

Fl. 31 da Resolução n.º 3401-002.129 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.000956/2010-82

Assim, voto no sentido de que seja afastada a motivação para a negativa parcial do crédito referente às notas fiscais complementares emitidas pela própria recorrente, bem como para converter o presente feito em diligência a fim de que a unidade preparadora proceda à verificação da validade do crédito tomado pelo sujeito passivo (efetivo pagamento ou creditamento dos valores aos fornecedores) e verifique a existência de créditos em suficiência para a extinção dos débitos em apreço, bem como para que emita opinião conclusiva, mediante relatório circunstanciado, oportunizando, em seguida, à contribuinte, o prazo de 30 dias para que apresente manifestação, seguida da devolução dos presentes autos para reinclusão em pauta e julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator