



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10325.001533/2008-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.469 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2020
Recorrente VIENA SIDERURGICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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 (2010/0209115-0), 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 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. garfos, lonas e placas para produção, conservação e transporte do carvão vegetal.

Considerando a atividade social da pessoa jurídica, as despesas com serviços de manutenção dos veículos 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 se enquadram no conceito de insumo.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) Por maioria de votos, para reformar 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. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula e Pedro Sousa Bispo que negavam provimento ao recurso por insuficiência de provas; (ii) Por unanimidade de votos, para estornar 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 e com garfos, lonas e placas para produção, conservação e transporte do carvão vegetal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvia Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento da Contribuição ao PIS Não Cumulativa/Exportação referente ao 1º trimestre de 2006, ao qual foram vinculadas declarações

de compensação. Foi proferido Despacho Decisório que reconheceu em parte o direito creditório (e-fls. 1.208/1.223), sendo glosadas as seguintes parcelas (e-fl. 1.218):

Demonstrativo Mensal das Irregularidades e Glosas						
	Jan-06		Fev-06		Mar-06	
	Gasto a ser Estornado	Crédito a ser Estornado	Gasto a ser Estornado	Crédito a ser Estornado	Gasto a ser Estornado	Crédito a ser Estornado
NF's Complementares	1.105.598,93	18.242,38	837.153,55	13.813,03	1.000.700,22	16.511,55
Combustível e Lubrificante	16.664,78	274,97	12.372,45	204,15	23.502,83	387,80
EPI e Medicamento	78.290,50	1.291,79	20.069,23	331,14	16.971,88	280,04
Pneu e Câmara	859.562,00	14.182,77	-	-	104.276,00	1.720,55
Peças e Serviços (Manutenção)	501.142,00	8.268,84	457.914,90	7.555,60	442.780,93	7.305,89
Aquisição feita de Pessoa Física	16.931,16	279,36	55.200,44	910,81	5.333,56	88,00
TOTAL	2.578.189,37	42.540,12	1.382.710,57	22.814,72	1.593.565,42	26.293,83

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, cujo julgamento inicialmente foi convertido em diligência pela Delegacia de Julgamento (DRJ) nos seguintes termos:

PROVIDÊNCIAS: Em função do acima exposto a Unidade de Origem deve realizar os seguintes procedimentos:

1. Produzir relatório pormenorizado onde sejam demonstrados os valores relativos às notas fiscais complementares de aquisição de carvão, para as quais haja comprovação de pagamento. O relatório deve apontar o crédito remanescente a ser ressarcido em cada período de apuração;
2. Intimar o contribuinte a demonstrar, em função das notas fiscais de aquisição de EPI e medicamentos, o valor do crédito com cuja glosa concorda;
3. Informar se a glosa tomou por base os saldos das contas (1.1.2.02.3.0004 e 3.1.1.01.4.0007) ou o somatório das notas fiscais de aquisição de EPI e medicamentos nos meses onde houve glosas.
4. Levando em consideração as respostas aos itens 2 e 3 acima, demonstrar o crédito a ser glosado.
5. Intimar o contribuinte a descrever as operações contabilizadas nas contas 3.1.1.04.2.0003 Manutenção de Veículos de Produção, 3.1.1.04.4.0005 Laboratório, 3.4.1.02.1.0003 Manutenção de Veículos de Carvão e 3.4.1.02 1 0006 Garfos, Lonas e Placas, juntando, quando possível, elementos de prova. (e-fls. 1.566/1.567)

Após o cumprimento da diligência (e-fls. 1.894/1.901) foi proferido acórdão dando parcial provimento ao Recurso Voluntário para: **(a)** reverter em parte as glosas quanto às notas fiscais complementares nos processos nº 10325.001531/2008-76 (o presente processo) e 10325.001532/2008-11, que tomaram por base as notas fiscais de entrada identificadas na página nº 4 do relatório de diligência fiscal; **(b)** recalcular as glosas de créditos de EPI e medicamentos nos termos do relatório de diligência fiscal; **(c)** assegurar o crédito de manutenção dos veículos que operam diretamente na produção (pás carregadeiras, veículos pesados de carga e descarga de materiais nos alto-fornos); **(d)** estornar as glosas dos créditos sobre gastos de laboratórios. O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 RESSARCIMENTO. CRÉDITO. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA.

PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. As notas fiscais de entrada emitidas pelo sujeito passivo, referentes à aquisição de insumos, são aptas a respaldar a existência de crédito de PIS e Cofins, quando os respectivos pagamentos forem confirmados pelos registros contábeis do contribuinte.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO. PNEUS. CÂMARAS. INSUMOS SOB TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA À ALÍQUOTA DIFERENCIADA. O gasto com pneus e câmaras não gera direito ao creditamento da contribuição no regime da não-cumulatividade.

RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO 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 matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, 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. RESSARCIMENTO. SERVIÇO. INSUMO. Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte (e-fls. 1.906/1.907)

Intimada desta decisão em 24/03/2015 (e-fl. 1.920), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 15/04/2015 (e-fls. 1.922/1.931) alegando, em síntese:

(i) a validade dos créditos tomados sobre as notas fiscais complementares. Sustenta que o procedimento por ela adotado de emissão de notas fiscais complementares quando do recebimento de mercadorias com diferença de preço é referendado pela Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão e por outras unidades da federação, sendo um procedimento regular que ocorre na aquisição de carvão. Não há exigência legal que determine que o próprio fornecedor da mercadoria emita a nota fiscal complementar, como exigido pela fiscalização, inexistindo qualquer fundamento legal para a exigência trazida no Despacho Decisório. Indica ainda que o Termo de Verificação Fiscal anexo ao Despacho Decisório em nenhum momento sustenta que os valores das notas complementares não teriam sido efetivamente pagos aos fornecedores, tratando-se de argumentação veiculada apenas pela r. decisão recorrida. De toda forma, a empresa anexa documentos contábeis que indica que esses gastos com o carvão vegetal registrado nas notas complementares foram incorridos pela empresa;

(ii) a validade dos créditos dos pneus e câmaras consumidos no processo produtivo, da manutenção de veículos próprios utilizados no transporte do carvão vegetal e com garfos, lonas e placas para produção e conservação do carvão vegetal.

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

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido, passando a análise segregada de seus argumentos.

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. 930 a 939). **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. 1002 a 1012), procedemos a GLOSA dos créditos para o PIS Não-Cumulativo, indevidamente, apurados. (e-fl. 1.117 – 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.

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, constataram-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.

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. 1898. (e-fls. 1.911/1.912 - 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 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. 1.895):

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. 1.926):

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. 1.120 - 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.

Cumprir 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:

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. 1.912/1.913 - 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 com serviços de 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.

Analisando 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 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, gastos com tais materiais não se enquadram no conceito de insumos, visto estes 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. 1.916 - grifei)

Primeiramente, 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. 1.916). 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.

E, considerando a alegação do sujeito passivo quanto à exigência das despesas serem incorridas “*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

Cumprе mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "*o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte*" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

¹ A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: "*Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo*. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

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

determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de 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 ESTABELECIDADA 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. 114), 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 nº247/2002 em seu Art 66, parágrafo 5º, Inc 1, alínea b. (e-fl. 1.121 - 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.

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 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. 1.575):

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.

Da mesma forma, os garfos, lonas e placas utilizados na produção, conservação e transporte do carvão vegetal devem ser admitidos como insumos da Recorrente, por se tratarem de despesas essenciais para a sua produção. Como esclareceu a Recorrente, esses bens são de *“curta duração, sem os quais o insumo carvão vegetal não pode ser produzido adequadamente”* (e-fl. 1.930) Os detalhes da forma de utilização desses bens no processo produtivo da empresa foram elucidados pela própria r. decisão recorrida com fulcro na diligência efetuada. Vejamos novamente o seu teor:

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. (e-fl. 1.916 – grifei)

Da mesma forma, a ampla descrição desses itens foi assim realizada na diligência pela pessoa jurídica (e-fl. 1.575):

3410210006-GARFOS, LONAS E PLACAS

Idem item anterior.

Esta conta contábil representa três produtos essenciais no processo produtivo, os quais passamos a especificá-los:

GARFOS – Compreende os gastos realizados na aquisição de garfos próprios para manuseio do carvão vegetal nas unidades de carvoejamento, bem como nos silos/depósitos de carvão localizados na área industrial.

Lonas – Representa a aquisição de lonas dupla face em PVC utilizadas na cobertura de carvão vegetal armazenado nas carvoarias, bem como na cobertura das cargas transportadas pelos caminhões de gaiolas e caminhões rolon off, desde as unidades de produção até e na sede industrial, onde é consumida a matéria-prima em altos fornos, mantendo assim a qualidade da matéria-prima.

As lonas são aplicadas também na cobertura de tijolos refratários e peças volumosas aplicadas nos altos fornos, visando desta forma, a proteção destes produtos ao desgaste pela exposição a céu aberto.

Placas – São os gastos realizados na confecção de placas de sinalizações fixadas nas unidades de produção do carvão e na área industrial.

Utilizam-se também as placas de advertências em toda área de produção do ferro gusa.

Os garfos, portanto, são bens utilizados no próprio manuseio da matéria prima para a utilização na indústria siderúrgica, enquanto as lonas são essenciais para o transporte seguro do carvão para sua utilização no processo de produção.

Por sua vez, as placas são essenciais para a sinalização das unidades de produção e indústria. Tratam-se, inclusive de cumprimento à exigência de Normas Regulamentadoras de Segurança e Saúde Ocupacional, como a NR 12 (SEGURANÇA NO TRABALHO EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS) que indica a exigência de sinalização no item 12.12 nas instalações onde se encontrem máquinas e equipamentos e neles próprios:

12.12 Sinalização.

12.12.1 As máquinas e equipamentos, bem como as instalações em que se encontram, devem possuir sinalização de segurança para advertir os trabalhadores e terceiros sobre os riscos a que estão expostos, as instruções de operação e manutenção e outras informações necessárias para garantir a integridade física e a saúde dos trabalhadores.

12.12.1.1 A sinalização de segurança compreende a utilização de cores, símbolos, inscrições, sinais luminosos ou sonoros, entre outras formas de comunicação de mesma eficácia.

12.12.1.2 A sinalização, inclusive cores, das máquinas e equipamentos utilizados nos setores alimentícios, médico e farmacêutico deve respeitar a legislação sanitária vigente, sem prejuízo da segurança e saúde dos trabalhadores ou terceiros.

12.12.1.3 A sinalização de segurança deve ser adotada em todas as fases de utilização e vida útil das máquinas e equipamentos.

12.12.2 A sinalização de segurança deve:

- a) ficar destacada na máquina ou equipamento;
- b) ficar em localização claramente visível; e
- c) ser de fácil compreensão.

12.12.3 Os símbolos, inscrições e sinais luminosos e sonoros devem seguir os padrões estabelecidos pelas normas técnicas oficiais ou pelas normas técnicas internacionais aplicáveis.

Como itens indispensáveis à segurança do trabalhador e das pessoas que circulam na indústria, o raciocínio para a concessão do crédito para as placas de sinalização é semelhante aos materiais de segurança e aos Equipamentos de Proteção Individual, amplamente reconhecida por esse Conselho.³

Assim, em se tratando de insumo da produção da pessoa jurídica, cabem ser igualmente revertidas as glosas sobre as despesas com garfos, lonas e placas utilizados na produção, conservação e transporte do carvão vegetal.

IV – CONCLUSÃO.

³ À título de exemplo, vide: Acórdão 3201-005.058, Sessão 27/02/2019, Relator Leonardo Correia Lima Macedo, Acórdão 9303-007.856, Sessão 22/01/2019, Relator Demes Brito e Acórdão 9303-007.845, Sessão 22/01/2019, Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário
para:

IV.1. reformar 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; e

IV.2. estornar 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 e com garfos, lonas e placas para produção, conservação e transporte do carvão vegetal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne