



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.000279/2009-16
ACÓRDÃO	3302-014.352 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERROESTE INDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

De acordo com inciso II do art. 3º da Lei no 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro do conceito da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial ou relevante à atividade produtiva. Em observância ao art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, com redação dada pela Portaria MF no 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei no 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS.

Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas em uma produção verticalizada, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte ("insumos dos insumos"), como no caso de sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui, por sua vez, insumo para a produção do ferrogusa, sendo o produto anterior insumo utilizado na produção do item subsequente da cadeia produtiva, não há óbice à tomada de créditos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES UTILIZADOS EM MÁQUINAS E VEÍCULOS. POSSIBILIDADE

De acordo com o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com combustíveis e lubrificantes destinados aos veículos e máquinas utilizados na movimentação interna de bens e mercadorias consumidas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem ser descontados da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recursos Voluntário, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-014.351, de 18 de abril de 2024, prolatado no julgamento do processo 10665.000276/2009-74, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira e Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente), ausentes os Conselheiros Mariel Orsi Gameiro e João José Schini Nortbiatto, por motivo justificado.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem - houve homologação parcial de sua(s) Dcomp, conforme Despacho Decisório nº 1382, emitido em 20.08.2013 (fls. 347 a 349), do qual o contribuinte tomou ciência em 05.09.2013, conforme tela acostada à fl. 359.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE CARVÃO.

Sendo o carvão um insumo para a produção da adquirente, esta poderá se creditar dos valores efetivamente pagos na compra de tal matéria-prima, desde que comprovados os respectivos pagamentos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CUSTOS NA PRODUÇÃO DE CARVÃO.

Por falta de expressa previsão legal, não podem gerar créditos os gastos aplicados na produção do carvão vegetal utilizado como insumo na fabricação de produtos para a venda.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. REFLORESTAMENTO. ESTORNO DE CRÉDITOS.

O estorno de créditos indevidamente apropriados, efetuado em período posterior, não é suficiente para sanar a falta de recolhimento das contribuições ou a utilização indevida desses créditos nos períodos a que se referem.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PRODUÇÃO DE CARVÃO.

Por falta de expressa previsão legal, não podem gerar créditos os gastos com depreciação e amortização de máquinas e equipamentos que não sejam aplicados diretamente na fabricação de produtos para a venda.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

Em relação a créditos apurados no regime não-cumulativo do PIS, os encargos de depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis devem ser determinados mediante a aplicação de taxa de depreciação fixada pela RFB em função do prazo de vida útil do bem, estabelecidas pelas IN SRF nº 162/98 e IN SRF nº 130/99.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada da decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário, em que fundamenta, necessidade de realização de nova diligência para confirmação dos valores pagos a título de adiantamento e, no mérito, requer a reversão total das glosas realizadas pela Fiscalização, bem como a homologação das compensações transmitidas pela empresa.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele se conhece.

Conforme se extrai do recurso voluntário interposto pela contribuinte, o acórdão recorrido merece reparos pelo fato de não ter sido atentado pela Turma Julgadora a mudança do critério jurídico adotado pela fiscalização quanto à glosa dos créditos referentes à aquisição de carvão vegetal, além de não ter sido aplicado ao caso concreto o conceito de insumo firmado pelo STJ no Recurso Especial Repetitivo n. 1.221.170, para fins de creditamento de PIS/COFINS.

No que concerne à alteração do fundamento jurídico da autuação, a ora Recorrente avoca que houve ofensa aos arts. 146 e 149 do CTN, uma vez que foi a efetiva alteração do critério jurídico que ensejou a glosa sobre as aquisições de carvão vegetal.

À guisa de esclarecimentos, o Termo de Verificação Fiscal (fls. 306 a 312) fundamentou que *“o contribuinte somente faz jus ao crédito se comprovado que o fornecedor regularizou as suas obrigações na etapa anterior, sendo imprescindível a emissão de nota fiscal de saída complementar pelo fornecedor/produtor do insumo”*. Posteriormente, a Informação Fiscal (fls. 1.229 a 1.232) fundamentou a glosa quando da realização da diligência que *“o contribuinte somente faz jus ao crédito sobre os valores que tenham sido efetivamente pagos na aquisição do insumo “independentemente de haver ou não Nota Fiscal Complementar emitida pelo produtor”*.

Quanto à necessidade de realização de nova diligência para confirmação dos valores pagos a título de adiantamento, a Recorrente aduz que deveriam ser identificados, à luz dos documentos juntados aos autos, todos os adiantamentos realizados pela Recorrente e, por conseguinte, desconstituídas as glosas efetuadas sobre os mesmos, haja vista que, conforme já reconhecido pela DRJ, para fins de creditamento de PIS/COFINS, basta que sejam comprovados os dispêndios incorridos na aquisição de insumos, sendo irrelevante, nessa constatação, o fato de o adiantamento ter sido realizado, ou não, de forma "individualizada" (como pretendeu, de forma equivocada, a Delegacia Fiscal).

Ademais, observa-se que a Recorrente buscou esclarecer todo o processo produtivo objeto de glosa desempenhado no âmbito de suas atividades, de modo a identificar os produtos em questão como insumos.

Feitas as observações, entendo que, até mesmo para fins de fundamentação da decisão a ser tomada, seja necessário traçar breves apontamentos sobre o conceito de insumo à luz do que foi decidido pelo e. STJ no Recurso Especial 1.221.170/PR.

Conforme é cediço, o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo, previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, se encontra devidamente sedimentado junto ao CARF/CSRF e pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 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 nº 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 (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Ressalte-se, ainda, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, cujo disposto deve ser observada pela Administração Pública, conforme o art. 19 da Lei 10.522/2002, ocasião em que transcrevo abaixo os excertos que considero esclarecedores para os critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Isto é, ao ser interpretado com o critério da essencialidade e relevância, traduz-se uma posição “intermediária” construída pelo CARF, na qual, para definir insumos,

busca-se a relação existente entre o bem ou serviço utilizado como insumo e a respectiva atividade realizada pelo contribuinte.

Conforme destacado no relatório deste acórdão, a decisão da unidade de origem acerca dos custos/despesas passíveis do enquadramento no conceito de insumo foi tomada sob arrimo das disposições das INs SRF nº 247/2002 e nº 404/2004.

Nesse sentido, a análise do caso por esta Turma deve ter em conta os fundamentos do REsp no 1.221.170 e do Parecer Normativo COSIT no 5/2018.

Considerando o exposto, tenho para mim que os fundamentos que deram base ao Acórdão no 3401-003.097 proferido nos autos daquele processo, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, observam o que restou decidido pelo STJ no REsp no 1.221.170 e o conceito de insumo que adoto, manifestado linhas acima.

Nesses termos, tomo como meus os argumentos adotados pelo i. Relator, os quais peço vência para adotar como minhas razões de decidir:

"Isto posto, incumbe analisar a adequação ao conceito de insumo das rubricas questionadas no presente contencioso, já destacando que não se identifica com a legislação do IPI nem com a do IR.

Mas, antes, cabe reiterar duas peculiaridade do caso concreto em análise: (a) a existência de sucessivas etapas de produção, servindo o produto final de uma como insumo da seguinte; e (b) a existência de Soluções de Consulta da RFB sobre a matéria discutida nos autos.

1.1. Dos "insumos dos insumos..."

Quando a recorrente se refere a custos de produção relacionados a formação de florestas de eucalipto e produção do próprio carvão vegetal, está a tratar dos insumos necessários à produção do carvão vegetal, que na verdade é um insumo para produção do ferro-gusa, que é o produto vendido pela empresa. Daí intitularmos este tópico de "insumos dos insumos..."

E as reticências se devem à explicação da recorrente sobre o processo produtivo do ferro-gusa, no qual existem basicamente três etapas, cada uma gerando um produto que será insumo na etapa seguinte. Assim, tem-se, em verdade, os "insumos dos insumos dos insumos" (sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui insumo para a produção do ferro-gusa).

Não se tem dúvidas de que se estivéssemos a analisar a semente, por exemplo, adquirida de pessoa jurídica como insumo para uma empresa que comercializa toras de madeira, pouco restaria de contencioso. Igualmente se estivéssemos a analisar aquisições de madeira como insumo para uma empresa que vende carvão vegetal. De forma idêntica, seria incontroverso (inclusive para o autuante, se estivessem compatíveis as quantificações nas notas fiscais, ou se tivessem havido complementações) que as aquisições de carvão vegetal constituem insumos para empresa que vende ferro-gusa.

Considerando o exposto, e o conceito de insumo aqui adotado (bens necessários ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final,

tem-se que o único elemento que se acrescenta no caso concreto é o silogismo: se a semente é necessária à obtenção da madeira, necessária à obtenção do carvão vegetal, por sua vez necessário à obtenção do ferro-gusa, logo a semente é necessária à obtenção do ferro-gusa. Não faz sentido culpar/penalizar a empresa por ter fabricação/produção própria dos insumos necessários a etapas subsequentes de seu processo produtivo.

Não assiste razão ao fisco, assim, para efetuar as glosas. A exigência de vinculação "direta" (ou mesmo contato físico) com o produto vendido não encontra respaldo legal para as contribuições não cumulativas. A simples leitura do inciso II do art. 3º das leis de regência (Lei no 10.637/2002 e Lei no 10.833/2003) mostra que os bens e serviços devem ser utilizados como insumo "na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda..", e não "na produção ou fabricação direta de bens ou produtos destinados à venda..", como deseja o fisco.

A turma de origem havia apreciado casos semelhantes, à época (a árvore plantada era inclusive a mesma, eucalipto, mas havia uma etapa a menos, tratando-se apenas de "insumos dos insumos"). Abaixo são transcritos excertos da ementa do julgamento e do voto condutor, unanimemente acolhido por aquela turma em relação à matéria em discussão:

"CRÉDITOS. CUSTOS INCORRIDOS NO CULTIVO DE EUCALIPTOS. Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose configuram custo de produção e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não cumulativas. (...)"

"Conforme se verifica nos autos, a fiscalização não só adotou o conceito de insumo estabelecido para o IPI, por meio das instruções normativas da Receita Federal; mas também seccionou a atividade do contribuinte em duas etapas: a produção da matéria-prima (madeira) e a extração da celulose (produto final industrializado a ser exportado).

Ao assim proceder a fiscalização acabou por considerar como "produção" apenas a etapa industrial do processo produtivo, como se estivesse analisando um processo de ressarcimento de IPI, esquecendo-se de que os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 utilizam os termos "produção" e "fabricação".

(...)

No caso concreto, o contribuinte exerce as duas atividades: produz sua própria matéria-prima (produção de madeira) e extrai a celulose da matéria-prima (fabricação), por meio do processo industrial descrito nos recursos apresentados neste processo.

Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.

(...)

Sendo assim, devem ser revertidas as glosas dos créditos relativos aos custos incorridos com os bens e serviços discriminados nas planilhas de glosa sob as rubricas: a) manejo das plantações de eucalipto; (...)" (Acórdãos n. 3403- 002.815 a 824, Rel. Antonio Carlos Atulim, unânimes em relação à matéria, sessão de 27.fev.2014) (grifo nosso)

Há que se destacar, no entanto, que o recurso voluntário alude genericamente a custos de produção relacionados a formação de florestas de eucalipto e produção do próprio carvão vegetal. E a autuação remete aos bens/valores constantes das contas "custo da produção - carvão vegetal" (4.1.2, desmembrado em "serviços de terceiros" - PJ, "frete matéria prima" - PJ, e "aluguel de máquinas e equipamentos"); "custo transporte próprio" (4.1.3, desmembrado em "combustíveis e lubrificantes", e "serviços de terceiros" - PJ) e "custos das fazendas" (4.1.5, desmembrado em "combustíveis e lubrificantes", "serviços de terceiros" - PJ; e "aluguel de máquinas e equipamentos").

Não havia nos autos nenhum detalhamento dos lançamentos efetuados em relação a tais contas, o que, por certo, era irrelevante tanto para o fisco (que associava o conceito de insumos à legislação do IPI, na qual haveria necessidade de "contato físico"/desgaste do insumo em contato com o produto final) quanto para a recorrente (que acreditava estar o conceito de insumos associado simplesmente à atividade empresarial, inspirada pela legislação do IRPJ). Mas, diante do posicionamento da turma julgadora, e que já é bastante difundido no CARF, tem-se que aquilo que parecia a ambas as partes pouco relevante, toma proporções importantes na apreciação da lide, fazendo surgir a necessidade de conversão em diligência.

O detalhamento é, então, efetuado em sede de diligência, e sobre ele se passa a discorrer no tópico 2, referente às glosas em espécie.

(...)

2. Da aplicação do conceito de insumos às glosas em espécie

As glosas em espécie relacionadas na autuação são referentes a: (a) custos de produção relacionados a formação de florestas de eucalipto e produção do carvão vegetal; (b) aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de insumos entre seus estabelecimentos; (c) aluguel de máquinas e equipamentos utilizados nas florestas de eucalipto e nos fornos de carvão; e (d) custos de reflorestamento, e a eventual duplicidade de exigência.

Nos TVF, narra o fisco que foram glosados da base de cálculo dos créditos das contribuições os custos lançados nas contas "custo da produção - carvão vegetal" (4.1.2, desmembrado em "serviços de terceiros" - PJ, "frete matéria prima" - PJ, e "aluguel de máquinas e equipamentos"); "custo transporte próprio" (4.1.3, desmembrado em "combustíveis e lubrificantes", e "serviços de terceiros" - PJ) e "custos das fazendas" (4.1.5, desmembrado em "combustíveis e lubrificantes", "serviços de terceiros" - PJ; e "aluguel de máquinas e equipamentos"), por não estarem diretamente ligados à produção dos bens destinados à venda (de ferro-gusa), não se enquadrando no conceito de insumos (IN SRF no 247/2002 e no 404/2004).

Diante da informação de que o processo produtivo do ferro-gusa é longo e envolve basicamente três etapas (a produção da lenha, que será utilizada na produção de carvão vegetal, por sua vez consumido na produção do ferro-gusa), iniciando-se com a formação das florestas de eucalipto (desde a aquisição de mudas selecionadas e o sulcamento do solo, com aplicação de calcário dolomítico), passando pelo controle químico de plantas daninhas e capinação, pela aplicação de formicidas, pela adubação, pela irrigação e pelos tratos culturais, chegando à colheita (derrubada, desgalhamento, traçamento e empilhamento) das árvores e o transporte de toras para secagem e posterior carbonização em fornos de tijolos, seguindo-se o resfriamento e a descarga, gerando como principal produto o carvão vegetal, que é transferido para cestos e armazenado para posterior transporte até a siderúrgica, para produção do ferro-gusa (como combustível e como agente químico, integrando-se ao produto final), que consiste em uma liga de ferro e alto teor de carbono, houve a conversão em diligência, para que se pudesse visualizar de que forma os itens glosados em cada uma das contas (4.1.2, 4.1.3 e 4.1.5) se relacionava com o processo produtivo.

No relatório de diligência (mais especificamente às fls. 1937 a 1940), informa-se, a partir dos dados informados pela empresa, e da análise dos documentos fiscais que embasaram os lançamentos, a natureza dos valores lançados:

4.1.2. Custo da Produção - Carvão Vegetal

4.1.2.01.0004. Serviços de Terceiros de Pessoa Jurídica - Gastos incorridos com o processo de produção de carvão vegetal nas filiais para consumo na produção de ferro gusa, tais como carvoejamento de madeira (carbonização).

4.1.2.01.0007. Frete Matéria Prima - Pessoa Jurídica - Gastos incorridos com o processo de transporte de carvão vegetal das filiais para a usina.

4.1.2.01.0012. Aluguel de Máquinas e Equipamentos - Gastos incorridos com aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção de carvão vegetal nas filiais para consumo na produção de ferro gusa, tais como tratores, escavadeiras, carregadeiras, moto serras, etc.

4.1.3. Custo Transporte Próprio

4.1.3.02.0003. Combustíveis e Lubrificantes - Gastos incorridos no transporte interno da usina para produção de ferro gusa/ tais como carregadeiras e caminhões que fazem o transporte da matéria prima até o alto forno e do ferro gusa produzido para pesagem e estoque e por fim carregamento.

4.1.3.02.0005. Serviços de Terceiros - P. Jurídica - Gastos incorridos com a manutenção dos bens utilizados no transporte interno da usina, tais como oficinas de reparos.

4.1.5. Custos das Fazendas

4.1.5.03.0002. Combustíveis e Lubrificantes - Gastos incorridos no transporte interno nas filiais (fazendas) para produção de carvão vegetal, como tratores, escavadeiras, carregadeiras, moto serras, etc, utilizados para preparação da terra, plantio, irrigação, manutenção, corte e transporte de madeira matéria prima do carvão vegetal.

4.1.5.03.0006- Serviços de areeiros - P. Jurídica - Gastos incorridos com a manutenção dos bens utilizados no transporte interno das fazendas, tais como oficinas de reparos.

4.1.5.03.0009. Aluguel de Máquinas e Equipamentos - Gastos incorridos com aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção de carvão vegetal, tais como tratores, escavadeiras, carregadeiras, moto serras, etc, utilizados para preparação da terra, plantio, irrigação, manutenção, corte, carregamento de madeira matéria prima do carvão vegetal. Verificando-se o resultado da análise empreendida na diligência, não se vislumbra, dentro do conceito de insumo adotado por este colegiado, item que seja impeditivo de tomada de crédito por a tal conceito não se amoldar. Não descreve a fiscalização, por exemplo, nenhum gasto com combustível para transporte de pessoas, ou bem que pertença ao ativo imobilizado, ou ainda custo que não seja necessário à obtenção do produto final.

Assim, cabe o afastamento das glosas efetuadas pelo fisco nesse tópico.

Sobre os gastos com reflorestamento, considerados em dezembro de 2007, em relação aos quais houve estorno em novembro de 2008, o relatório de diligência emitiu a seguinte avaliação (fl. 1941):

19) Os valores dos créditos de PIS e Cofins referentes aos gastos com reflorestamento, acima quantificados, foram glosados pela Fiscalização em dez/2007 e esses mesmos valores foram também estornados pelo contribuinte em nov/2008.

20) Desta forma, a persistirem a glosa e o estorno, os efeitos de ambos os fatos estariam, sim, se somando ou, em outras palavras, estaria havendo uma "duplicidade" de efeitos decorrentes da desconsideração (tanto pelo fisco quanto pelo contribuinte) dos créditos do reflorestamento.

21) Ocorre que, e fazendo também referência ao acôro da DRJr os efeitos de cada um desses fatos (glosa e estorno) não são idênticos, pois se dão em momentos distintos (dez/2007 e nov/2008, respectivamente).

No entanto, ao mesmo tempo em que reconhece a duplicidade, a unidade de origem bem sintetiza os caminhos possíveis para seu tratamento (fl. 1942):

29) Em conclusão, s.ra.j., a questão a ser decidida poderia ser " resumida em:

- mantém-se a glosa e o lançamento efetuados pelo fisco em dez/2007, com o consequente acerto dos períodos subsequentes, e desta forma não se aplicaria o estorno feito em nov/2008, ou o contrário, ou seja, se desfaz a glosa e mantém-se o estorno.

Assim, afastada a glosa se torna cabível a manutenção do estorno, sem que haja dupla onerosidade à recorrente.

Resta a analisar, assim, somente a questão das glosas referentes a aquisição de carvão vegetal, que não foram objeto de indagação pela via de diligência.

3. Das glosas em relação à aquisição de carvão vegetal

A fiscalização, nos TVF, informa que verificou, em várias operações de aquisição de carvão vegetal de pessoas jurídicas (relacionadas no Anexo II - fls. 26 a 39, e 95 a

108), que a nota de entrada emitida apresenta valor superior ao da correspondente nota de saída do produtor, tendo sido contabilizado como valor da operação o constante da nota de entrada (de emissão própria), sem que tivesse havido nota fiscal de complementação pelo produtor, tendo sido as diferenças apuradas objeto de glosa pela fiscalização, conforme demonstrado no Anexo IV (fls. 49 a 56, e 118 a 125).

Em sua defesa, a recorrente alegou na impugnação que a emissão de nota de entrada referente às compras de carvão vegetal de pessoas jurídicas foi realizada em cumprimento à legislação estadual (art. 150 do Anexo IX do RICMS/02 de Minas Gerais -Decreto no 43.080/2002), tendo como parâmetro o preço efetivamente pago pelo produto (independente do indicado na nota de venda do produtor, que é efetuada sem aferição precisa de quantidade e qualidade), sendo que a indicação expressa na nota fiscal de entrada da empresa ao documento fiscal do produtor revela a boa-fé e a intenção de explicitar toda a operação (e que há ainda várias notas fiscais de entrada com valor inferior à emitida pelo produtor, contraditoriamente sequer mencionadas pelo fisco; mas, mesmo nesses casos, a empresa registra e efetua o pagamento pela sua nota de entrada).

A DRJ analisa a legislação estadual citada na peça de impugnação, afirmando que deveria ter havido a emissão de nota fiscal complementar pela pessoa jurídica vendedora, visto que o RICMS/MG só dispensa de tal emissão a pessoa física, e a obrigatoriedade está ainda prevista em Convênios SINIEF, e que não foi comprovado que o "valor pago pelo insumo" é o correspondente à nota fiscal de entrada, e informando que nos casos em que o valor da nota fiscal de entrada é inferior ao da nota fiscal do produtor, a empresa poderia solicitar o crédito (não cabendo ao fisco a concessão de ofício).

No recurso voluntário, alega a recorrente que a DRJ fundou a manutenção da glosa em relação a aquisições de carvão vegetal na ausência de emissão de nota fiscal complementar atribuída a terceiro (o fornecedor), sob o qual não possui poder de polícia a recorrente, destacando-se que nem mesmo a legislação do ICMS exige que a nota fiscal complementar seja emitida de forma imediata, destacando ainda que houve alteração do lançamento pela DRJ, pois a autuação glosou créditos em relação aquisições de carvão vegetal por que as notas de entrada (de emissão do próprio contribuinte) tinham valor superior ao das notas fiscais de saída (emitida pelo produtor), que não foram objeto de complementação. Mas o julgador de piso, mesmo acordando com a empresa no sentido de que o valor a ser registrado deveria ser aquele pelo qual a mercadoria foi efetivamente adquirida, negou o crédito sob o novo fundamento de que não havia provas do efetivo pagamento. E negou ainda crédito nas hipóteses em que as diferenças entre as notas eram desfavoráveis à recorrente, adotando "dois pesos e duas medidas".

Para verificar a fundamentação da autuação, e eventual alteração pela DRJ, necessário se faz atestar inicialmente qual era a descrição da infração detectada no TVF (fls. 12, 13 e 16; e 81, 82 e 85):

"8) Observou-se, da análise dos dados apresentados, que para várias operações, a nota de entrada emitida apresenta valor superior ao da correspondente nota de saída do produtor, tendo sido contabilizado como valor da operação o valor da nota de entrada.

9) Para os casos em que o valor da nota fiscal de saída do produtor, conforme relação apresentada, fosse inferior ao efetivo valor da operação de aquisição do carvão, o contribuinte foi intimado a apresentar Nota Fiscal do produtor que complementasse o valor.

10) No "Anexo I" a seu termo de Resposta de 24/05/2011, o contribuinte informou que, em cumprimento ao RICMS/02 em vigor à época, emitia NF's de entrada por ocasião da aquisição do carvão vegetal, tendo calculado os créditos de PIS e Cofins com base nessas notas.

11) Desta forma, ao contabilizar as notas de entradas de emissão própria, em valor superior ao da compra representada pela nota de saída do produtor, a empresa onerou, para os casos de aquisição de pessoa jurídica, a base de cálculo dos créditos para o PIS e a COFINS no regime não-cumulativo. Nesses casos, se o valor efetivo da compra fosse o valor da nota de entrada de emissão própria, o correto seria a emissão pelo produtor do carvão de nota fiscal complementando o valor. Desta forma o emitente da nota de saída poderia corretamente contabilizar o débito da contribuição devida pelo valor real da operação, e o comprador teria o documento fiscal necessário à utilização do crédito, em obediência às normas legais que regem o regime não-cumulativo para o PIS e a COFINS.

(...)

29. Em resumo, conforme descrito, na apuração da base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos foram glosados os valores contabilizados a título de aquisição de carvão vegetal, por meio de notas de entrada de emissão do próprio contribuinte, pelas diferenças não acobertadas por nota fiscal de saída emitida pelo produtor." (grifo nosso)

Pelo exposto (item 11) percebe-se que o fisco considerava que o valor da compra era representado pelas notas de saída do produtor. E que se estas não fossem complementadas, o comprador não "teria o documento fiscal necessário à utilização do crédito". A utilização como parâmetro das notas de venda foi utilizada pelo fisco em todos os casos nos quais estas tinham valores inferiores às notas de compra (e não eram complementadas). Isso gerou inclusive reclamação da recorrente quanto a existência de incongruência no procedimento (por terem sido consideradas só as diferenças contra a recorrente, tendo a autuação silenciado nas hipóteses de diferença a seu favor).

De fato, não há qualquer vestígio de que o fisco tenha buscado verificar qual o preço efetivamente pago, restando claro que simplesmente adotou como parâmetro o valor da nota de venda (nas hipóteses em que este era inferior à nota de compra). E a autuação parece também não considerar relevante a menção da recorrente (já existente) à legislação do ICMS, visto que sequer a discute.

No julgamento de piso, a DRJ, após examinar a aplicação da legislação referente ao ICMS, parecia inicialmente acordar com a fundamentação da autuação, vinculada à ausência de nota fiscal complementar (fl. 1204):

"Por sua vez, a dispensa de emissão de nota fiscal complementar está prevista no art. 463 do Anexo IX do mesmo RICMS/MG e alcança apenas o produtor rural Pessoa Física, não se aplicando ao caso em questão, já que se tratam de aquisições

de produtor Pessoa Jurídica. Sobre estes, o art. 1º da parte 1 do Anexo V do citado Regulamento assim dispõe, em relação à obrigatoriedade da emissão de nota fiscal.

(...)

Portanto, ainda que o art. 150 do citado Anexo IX do RICMS determinasse a emissão de nota fiscal de entrada pelos adquirentes de carvão vegetal, no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, os fornecedores do insumo não estavam dispensados da emissão de nota fiscal complementar, no caso de majoração de custos em função de suposta regularização de diferenças de quantidades de carvão vegetal ou complemento de preço." (grifo nosso)

A apontada alteração de fundamento, contudo, parece ter nascimento no trecho que sucede a argumentação acima, no julgamento da DRJ (fl. 1206):

"Por outro lado, à luz da legislação que rege a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, cabe razão à reclamante quando diz que "o crédito do PIS e da Cofins deve ser calculado com base no valor pago pelo insumo". Na defesa apresentada, contudo, a contribuinte não logrou comprovar que os valores constantes nas notas fiscais de entrada que tiveram seus créditos glosados foram efetivamente pagos às empresas produtoras correspondentes." (grifo nosso)

Ao iniciar a frase com a expressão "por outro lado", parece a DRJ estar analisando o mesmo tema com enfoque diverso (não se sabe ao certo se em caráter de contraposição ou complementação, mas a expressão é mais próxima da primeira acepção). O fato é que o julgador expressamente acorda com a empresa no sentido de que "o crédito do PIS e da Cofins deve ser calculado com base no valor pago pelo insumo" (quer seja ele o valor da nota de saída do produtor, ou de entrada, do vendedor).

E aí efetivamente inicia uma nova empreitada, verificando se a documentação carreada aos autos a título exemplificativo pela empresa se prestava a demonstrar que o preço efetivamente pago era o que constava nas notas fiscais de entrada. Mas apesar de verificar identidade de valores, não verifica identidade de partes na transação (fl. 1206):

"Note-se que a própria reclamante explica que apresenta, "a título ilustrativo", notas fiscais de saída emitidas pelo produtor rural, notas fiscais de entrada emitidas por ela própria e comprovantes de pagamento, o que, por si só, já demonstra que não foram anexados os comprovantes da totalidade dos créditos glosados. Não obstante, examinou-se a documentação anexada ao processo, mas não foi possível, nos casos apresentados, comprovar o efetivo pagamento dos valores constantes nas notas fiscais de entrada, seja porque não foi efetivado em nome/CNPJ da empresa, seja porque o pagamento foi fracionado em mais de um comprovante, dificultando que se chegasse ao valor da nota fiscal de entrada, ou seja porque havia diversos pagamentos num mesmo extrato, sendo que nenhum dos favorecidos coincidia com o produtor de carvão emitente da nota fiscal associada." (grifo nosso) É preciso responder a uma pergunta, no caso, para verificar se efetivamente houve alteração de fundamento: o fato de a DRJ verificar se os documentos apresentados comprovavam que o preço efetivamente pago era o que constava nas notas fiscais de entrada demonstra que o julgador havia superado a conclusão da autuação de que o valor da compra é representado "pela

nota de saída do produtor"? Ao que tudo indica, a resposta é positiva. Afinal de contas, o que faria o julgador se os documentos efetivamente comprovassem? Manteria a autuação ainda assim por que as notas não haviam sido objeto de complementação? Não nos parece.

É lógico, assim, crer que a DRJ superou a argumentação utilizada na autuação para este tópico, e demandou requisitos adicionais (no caso, não cumpridos pela empresa, e sequer cogitados pelo autuante) de comprovação para determinação da correta base de cálculo das contribuições. A alteração de fundamento pela DRJ equivale à declaração de improcedência da autuação, acompanhada de um novo lançamento, procedimento incompatível com a atividade do julgador. Assim, tem-se que a autuação não merece prosperar em relação a este tópico, ainda antes de analisar os demais argumentos da recorrente, como a impossibilidade de responder pela falta de complementação de nota por terceiro (o produtor) ou a falta de critério da fiscalização (ao computar na contagem de créditos na autuação somente as diferenças em desfavor da recorrente). Acolhe-se, assim, o argumento da recorrente de que houve alteração de fundamento da autuação pela DRJ para afastar o lançamento neste tópico, referente a aquisições de carvão vegetal de pessoas jurídicas". Ressalte-se que o mesmo entendimento relativo aos "insumos dos insumos", do qual compartilho, tem se materializado em diversos julgados recentes da CSRF, a exemplo do Acórdão no 9303-009.652, no qual se entendeu que os gastos tidos com a produção dos "insumos do insumo" só dão direito a crédito em uma produção verticalizada, não contemplando a levada a efeito por outras empresas (verbis): "“INSUMOS DO INSUMO”. CREDITAMENTO SOMENTE NO CASO DE PRODUÇÃO VERTICALIZADA. Os gastos tidos com a produção dos "insumos do insumo", como ração para a alimentação dos animais para abate em uma indústria de processamento de carnes, só dão direito a crédito em uma produção verticalizada, não contemplando a levada a efeito por outras empresas". À vista do exposto, entendo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

Diante do exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário, para, no mérito, dar-lhe provimento, revertendo as glosas referentes a: custos de produção relacionados a formação de florestas de eucalipto e produção do próprio carvão vegetal; aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de insumos entre seus estabelecimentos; aquisição de máquinas e equipamentos utilizados nas florestas de eucalipto e nos fornos de carvão; e custos de reflorestamento.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao Recursos Voluntário.

ACÓRDÃO 3302-014.352 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10665.000279/2009-16

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO