



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.001844/2010-98
ACÓRDÃO	3401-014.128 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERDIL INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS E CONSULTORIA EIRELI (NOVA DENOMINAÇÃO)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP 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 essencial ou relevante ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

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. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

COFINS. ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. VALOR DESTACADO EM NOTA. O Egrégio Sodalício fixou em sede de Embargos no RE n. 574.706/PR que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado em nota, o que foi acatado pela Procuradoria da Fazenda, conforme Parecer SEI nº 7698/2021/ME.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de excluir da base cálculo do PIS e COFINS o valor do ICMS destacado em notas fiscais e cancelar o lançamento no que se refere às aquisições de carvão vegetal de pessoas jurídicas.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Celso José Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marco Unaian Neves de Miranda.

RELATÓRIO

Em virtude de bem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório constante da Resolução nº **3401-001.387**:

Versa o presente sobre autos de infração, lavrados em 23/11/2010 (fls. 7 a 10, e 17 a 20, com ciência em 06/12/2010, cf. AR de fl. 207)1 para exigência, respectivamente, de Contribuição para o PIS/PASEP (de janeiro a julho de 2006, acrescida de juros de mora e multa de 75%, no total de R\$ 240.605,08), e de COFINS (referente ao mesmo período, com acréscimo de juros de mora e multa de 75%, no total de R\$ 1.108.241,73). Ambas as contribuições são exigidas na sistemática da não cumulatividade, disciplinada nas Leis nº 10.637/2002 e no 10.833/2003.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 23 a 26, narra a fiscalização que:

(a) a ação fiscal teve por objetivo a análise de direito creditório em relação a oito pedidos de ressarcimento (referentes a ambas as contribuições, nos quatro trimestres de 2006) ; (b) intimada e reintimada a apresentar documentação, a empresa respondeu parcialmente, sendo que diante da ausência de memória de cálculo mensal dos valores lançados em DACON, o fisco efetuou o levantamento, chegando a valores diferentes, que foram apresentados à empresa, abrindo-se prazo para justificativas, que novamente passou in albis; (c) após nova disponibilização das planilhas com valores lançados nas linhas dos DACON, a empresa respondeu que: (c1) os valores por ela lançados é que devem ser considerados; (c2) os valores de insumos indiretos e despesas não considerados pelo fisco devem gerar direito ao crédito, pois são incorporados aos custos do processo produtivo; e (c3) a cobrança de ICMS na base de cálculo das contribuições é inconstitucional, havendo trâmite de Mandado de Segurança Coletivo no 6883912.2010.4.01.3800, que questiona a matéria, na 13ª Vara Federal de Minas Gerais; (d) foram efetuadas glosas em relação a saldo credor da DACON de 2006, ICMS na base de cálculo das contribuições, insumos diretos, despesas e custos indiretos, locação de máquinas e equipamentos, e armazenagem e frete na operação de venda, tratadas a seguir, em tabela didaticamente adicionada dos argumentos de defesa, individualizados; (e) como consequência das glosas, houve reconhecimento parcial dos pedidos referentes aos dois últimos trimestres, e negativa em relação aos pedidos relativos aos dois primeiros trimestres, para ambas as contribuições; e (f) após levantamento dos valores e lançamento dos tributos devidos, apurou-se o crédito que é objeto da autuação.

A empresa apresenta sua impugnação em 04/01/2011 (fls. 211 a 244), sustentando que: (a) “o conceito de faturamento utilizado pelo legislador na instituição do PIS e da COFINS é amplo e sem qualquer restrição”, e por isso é que “a lei não instituiu restrições ao creditamento como erroneamente interpretada pelo fisco” ; (b) houve transferência de obrigação de terceiro à empresa, que não pode responder por descumprimento de obrigação acessória por seus fornecedores; (c) deveria a fiscalização, antes da formalização da exigência ter apurado os fatos, não podendo “o fisco, lastreado em meras desconfianças, exigir tributos extrapolando o critério de apuração instituído pela lei” ; (d) não há nos autos prova que permita deduzir que as operações não foram, de fato, realizadas pelos emitentes das notas fiscais, cujos créditos foram erroneamente estornados; e (e) a multa aplicada (75% do tributo exigido) é confiscatória, e incompatível com o teto estabelecido a multas civis (2%) pela Lei nº 9.298/1996. Sobre as glosas em espécie, as razões de defesa estão destacadas na tabela a seguir:

<i>Glosa Efetuada/Fundamentos</i>	<i>Razões de defesa</i>
1. Saldo credor inicial - janeiro de 2006 (fl. 24) A empresa informou saldo credor inicial no DACON de janeiro de 2006 (Contribuição para o PIS/PASEP: R\$ 27.699,39 referente a receita no mercado interno, e R\$ 330.176,13 - receita do mercado externo; e COFINS: R\$ 127.585,06 mercado interno, e R\$ 1.142.210,72 - mercado externo). Contudo, como demonstrado no processo administrativo nº 10665.000836/201024, não havia saldo credor inicial, mas débitos relativos a dezembro de 2005.	1. Saldo credor inicial - janeiro de 2006 (fls. 227/229) O saldo credor inicial de janeiro de 2006 está correto, tendo a empresa apresentado impugnação no processo administrativo nº 10665.000836/2010-24, ainda não definitivamente julgado.
2. ICMS na base de cálculo das contribuições (fls. 24) A empresa excluiu, sem justificativa legal ou judicial, o ICMS da base de cálculo das contribuições.	2. ICMS na base de cálculo das contribuições (fls. 229/240) A inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições é inconstitucional., colacionado jurisprudência sobre o tema.
3. Insumos diretos (fl. 24/25) Quando a empresa adquire carvão vegetal, lança na contabilidade o valor efetivamente pago ao fornecedor (inserido em sua nota fiscal de entrada), que é geralmente superior ao da nota fiscal emitida pelo fornecedor. E a justificativa apresentada (saída com pauta mínima) não é compatível com a prática de preço inferior na operação. Foi ainda glosada a parcela das aquisições de calcário usada em terrenos rurais (e não na produção de ferro-gusa), conforme escriturado pela empresa.	3. Insumos diretos (fl. 224/226) Nas aquisições de carvão vegetal, o produto é “guiado” por uma Nota Fiscal Avulsa (de produtor rural) do Estado de origem, tendo sua metragem “calculada” na origem, por estimativa, e seu preço calculado com base em “pauta fiscal” de lavra do fisco do Estado de origem. Ao chegar ao destino, a metragem é realmente apurada no momento da descarga do produto, sendo o preço é aferido, respeitadas as flutuações naturais do mercado. Ao receber o produto, a empresa emite, em obediência à legislação do ICMS de MG, nota fiscal de entrada com a metragem e o preço corretos apurados na descarga, sendo o valor pago o da metragem verificada multiplicado pelo preço do mercado vigente no dia, acrescido de despesas para emissão do documento.

4. Despesas e custos indiretos (fl. 25)

Foram glosados os valores referentes a bens e serviços que não são relacionados diretamente à produção de ferro-gusa (como despesas de manutenção em veículos e bens pertencentes ou não ao seu patrimônio, notadamente em veículos).

Foram ainda glosadas despesas relativas à reposição florestal – aquisição de direitos sobre florestas plantadas por terceiros, seja porque não são insumos diretos na produção de ferrogusa, ou ainda porque não foram apresentadas notas fiscais justificadoras.

4. Despesas e custos indiretos (fls. 226/227)

Deve ser tomada em conta a produção como um processo, e não somente como resultado. Não é porque pneus, câmaras, peças e etc. despendidos com veículos não integram o produto que as aquisições não foram feitas para utilização no processo produtivo, pois o transporte interno de insumos é efetuado por veículos.

Em 13/05/2013 ocorre o julgamento de primeira instância (fls. 996 a 1014), no qual se decide unanimemente pela improcedência da impugnação, sob os argumentos de que: (a) o conceito de insumo é o estabelecido no art. 3º, II das Leis no 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e nas Instruções Normativas da SRF no 247/2002 e no 404/2004; (b) a legislação do ICMS de MG não dispensa a emissão de nota complementar nas aquisições de pessoas jurídicas (em relação à aquisição de carvão vegetal insumo direto), o que é endossado pelo art. 21 de Convênio SINIEF de 1970; (c) assiste razão à empresa quando afirma que os créditos devem ser concedidos pelo valor real da operação, mas esta não junta aos autos nenhuma prova de que seus gastos com carvão efetivamente correspondem aos valores das notas de entrada que emitiu; (d) não há demonstração de que os pneus, câmaras, peças e acessórios para veículos próprios e locados tenham sido efetivamente utilizados no processo produtivo; (e) os atos administrativos, como a autuação efetuada no processo administrativo nº 10665.000836/2010-24, gozam de presunção de legitimidade, podendo a fiscalização considerá-los na apuração dos créditos de período subsequente; (f) em relação à inclusão de ICMS na base de cálculo e ao caráter alegadamente confiscatório da multa lançada, a autoridade administrativa não tem competência para se manifestar sobre constitucionalidade de leis, sendo a matéria já sumulada no CARF (Súmula CARF no 2) ; e (g) a restrição imposta a crédito com despesas de alugueis de veículos, e com serviços portuários e de embarque foi imposta pela própria lei, e não pela autoridade fiscal.

Cientificada do acórdão da DRJ em 21/05/2013 (cf. AR à fl. 1021), a empresa apresenta Recurso Voluntário em 18/06/2013 (fls. 1023 a 1050), basicamente reiterando de forma literal as considerações expostas na impugnação (à exceção daquelas relacionadas à confiscatoriedade de multas), acrescentando apenas menções a julgados deste CARF e à necessidade de análise de todas as matérias impugnadas, inclusive as que se referem a ilegalidade/inconstitucionalidade.

Em 12/11/2014, por meio da Resolução no 3403-000.602, (fls. 1065 a 1070), o julgamento foi convertido em diligência para que a unidade preparadora da RFB aguardasse a decisão administrativa definitiva no processo administrativo no 10665.000836/2010-24, retornando os autos a este colegiado para julgamento após ser proferida tal decisão administrativa definitiva, que deveria ser juntada ao presente processo. Caso seja afastado total ou parcialmente o lançamento, a unidade preparadora da RFB deveria ainda informar detalhadamente (quantificando/valorando e justificando) o impacto do julgamento na autuação analisada no presente processo e abrir prazo para manifestação da recorrente, na forma do parágrafo único do art. 35 do Decreto no 7.574/2011.

Às fls. 1072 a 1086, foi juntada cópia do Acórdão no 3201003.239, de 26/10/2017, proferido no processo administrativo no 10665.000836/2010-24, que nega, unanimemente, provimento ao recurso voluntário. Consta ainda, à fl. 1087, ter sido cientificada a recorrente da decisão em 29/11/2017.

No despacho de fl. 1088, informa-se que os débitos referidos no processo administrativo no 10665.000836/2010-24 foram encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União.

O processo retorna, então, ao CARF, em 28/02/2018 (fl. 1089), sendo devolvido a este relator em 01/03/2018. Na sessão de maio/2018, o processo foi retirado de pauta por determinação do presidente, em função do encerramento da sessão sem tempo hábil para apreciação detalhadamente (quantificando/valorando e justificando) o impacto do julgamento na autuação analisada no presente processo e abrir prazo para manifestação da recorrente, na forma do parágrafo único do art. 35 do Decreto no 7.574/2011.

Às fls. 1072 a 1086, foi juntada cópia do Acórdão no 3201-003.239, de 26/10/2017, proferido no processo administrativo no 10665.000836/2010-24, que nega, unanimemente, provimento ao recurso voluntário. Consta ainda, à fl. 1087, ter sido cientificada a recorrente da decisão em 29/11/2017.

No despacho de fl. 1088, informa-se que os débitos referidos no processo administrativo no 10665.000836/2010-24 foram encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União.

O processo retorna, então, ao CARF, em 28/02/2018 (fl. 1089), sendo devolvido a este relator em 01/03/2018. Na sessão de maio/2018, o processo foi retirado de pauta por determinação do presidente, em função do encerramento da sessão sem tempo hábil para apreciação.

Com o retorno da diligência o processo foi a julgamento em 19 de junho de 2018, mas, outra vez o colegiado resolveu baixar o processo em diligência, agora com o intuito de o sobrestar nos termos de sua Resolução:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por maioria, em sobrestar o julgamento até a apreciação definitiva, pelo STF, do RE 574.706/PR, vencidos os conselheiros Rosaldo Trevisan (relator) e Marcos Roberto da Silva, que votavam pela apreciação de mérito. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Sobreveio a definitividade da decisão do RE nº 574.706/PR e o presente processo foi submetido a novo sorteio e distribuído a este relator.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

O recurso é tempestivo, preenche os outros requisitos de admissibilidade, e, portanto, deve-se dele tomar conhecimento.

Como bem posto pelo ilustre relator no voto vencido na Resolução nº 3401-001.387, são os pontos abaixo que se revelam contenciosos e que reclamam a atuação deste colegiado para resolvê-los:

Remanescem contenciosos, portanto, no presente processo, os seguintes temas:

(1) saldo credor inicial de janeiro de 2006 (tema ensejador da conversão em diligência) ; (2) inclusão de ICMS na base de cálculo das contribuições; (3) créditos referentes ao conceito de insumos: (3.1) créditos nas aquisições de carvão vegetal e calcário; (3.2) créditos em relação a despesas e custos indiretos; (4) créditos em relação a locação de máquinas e equipamentos; e (5) créditos em relação a armazenagem e frete na operação de venda. Na peça recursal a empresa não reitera os argumentos sobre a confiscatoriedade da multa aplicada, que, de qualquer sorte, esbarrariam na Súmula CARF no 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Ou seja, seis pontos demandam a atenção deste tribunal. Em relação a dois deles, quais sejam, (saldo credor inicial de janeiro de 2006 e inclusão de ICMS na base de cálculo das contribuições, a solução se encontra vinculada (ao menos em relação às decisões já tomadas pelo sobrestamento deste processo administrativo) aquilo que se decidiu, seja no processo administrativo nº 10665.000836/2010-24, seja no RE nº 574.706/PR.

Passo, então, a análise de cada um dos pontos levando em conta o que foi decidido nos processos administrativo e judicial mencionados.

Saldo credor inicial de janeiro de 2006

Não dúvida que o deslinde de tal questão prendia-se ao que decidido no processo administrativo nº 10665.000836/2010-24 e isto pode ser comprovado pelo que argumenta a recorrente em seu recurso voluntário, tanto quanto pelo que foi resolvido pela colegiado na Resolução nº 3403-000.602.

Ora, no Acórdão que decidiu a controvérsia relativo ao processo aqui mencionado acordou-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CRÉDITO. INSUMOS.

O creditamento de Pis e Cofins não cumulativo, ligado ao conceito de insumo, deve seguir posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo.

É condição sem a qual, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados.

AQUISIÇÕES DE CARVÃO E FERRO SIMULADAS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. No caso de comprovada falsidade/inidoneidade e de indícios de irregularidade na emissão das notas fiscais, cabe ao contribuinte apresentar provas, por meio de documentos hábeis e idôneos, da efetiva aquisição dos produtos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CRÉDITO. INSUMOS.

O creditamento de Pis e Cofins não cumulativo, ligado ao conceito de insumo, deve seguir posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita

Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo.

É condição sem a qual, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados.

AQUISIÇÕES DE CARVÃO E FERRO SIMULADAS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. No caso de comprovada falsidade/inidoneidade e de indícios de irregularidade na emissão das notas fiscais, cabe ao contribuinte apresentar provas, por meio de documentos hábeis e idôneos, da efetiva aquisição dos produtos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Ou seja, o colegiado decidiu pela negativa de provimento ao recurso voluntário pelo que se deve tomar como decidida a questão relativa saldo credor de 2006.

Neste ponto, portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Inclusão de ICMS na base de cálculo das contribuições

Por outro lado, sabendo que a decisão adotada no Acórdão que resolveu a controvérsia no processo nº 10665.000836/2010-24 é anterior ao que foi decidido tanto no RE nº 574.706/PR, quanto naquele que serviu de guia às avaliações daquilo que seja ou não insumo, o RE nº 1.221.170/PR, é preciso sopesar com cuidado o que foi decidido acerca das matérias discutidos e decididas em tais processos judiciais e o que decidido no processo administrativo mencionado e mesmo o que foi decidido no presente processo administrativo.

Em relação à matéria “**Inclusão de ICMS na base de cálculo das contribuições**” não parece haver dúvidas quanto à necessidade de observação da decisão definitiva prolatada no RE nº 574.706/PR.

Vejamos.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 574.706/PR, fixou a seguinte tese vinculante, com repercussão geral:

“O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.”

Já em sede de Embargos de declaração, julgados em 13/05/2021, o STF definiu que o ICMS a ser excluído é o destacado nas notas fiscais e que os efeitos da decisão são modulados a partir de 15/03/2017, exceto para os contribuintes com processos administrativos ou judiciais em curso até essa data.

No caso dos autos, o lançamento foi lavrado em 2010 e a impugnação tramitava regularmente quando do julgamento da tese em 2017. Assim, a modulação não alcança a presente discussão, devendo ser aplicada a tese do STF, com exclusão do ICMS destacado da base de cálculo das contribuições.

Portanto, neste ponto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo das contribuições o ICMS destacado.

Créditos nas aquisições de carvão vegetal e calcário

Em relação às aquisições de carvão vegetal a controvérsia é a mesma que aquela constante do processo administrativo de nº 10665.001844/2010-98.

Na ocasião a decisão constante do Acórdão nº 3401-014.128, fundou-se nas razões de decidir do Acórdão nº 3403-003.449, excetuadas, evidentemente, as razões que não se coadunavam com o quadro normativo e jurisprudencial atual. Assim, reproduzi em sua inteireza as razões que adotei para decidir e, novamente, adoto:

4. Das diferenças na aquisição de carvão vegetal

Afirma o fisco, em relação às aquisições de carvão vegetal de pessoas jurídicas, que as notas fiscais de saída do fornecedor continham valores diferentes dos constantes nas notas fiscais de entrada emitidas pela recorrente. E, em diversos casos, a nota de entrada tinha valor superior ao da nota de saída do produtor/vendedor, tendo sido contabilizado como valor da operação o constante da nota de entrada. Intimada a apresentar nota fiscal de complemento do valor emitida pelo vendedor, documento hábil à utilização do crédito, a recorrente informou não haver tais notas complementares. Assim, a recorrente onerou injustificadamente (com nota de emissão própria) a base de cálculo dos créditos a obter em relação às aquisições, tendo sido glosadas as diferenças positivas individualizadas entre o valor constante das notas de entrada e aquele inserido nas notas de saída do fornecedor/vendedor. A empresa alega, em sua defesa, que a produção do carvão é efetuada em áreas rurais, sem equipamentos precisos de

medição e pesagem, sendo tais medições/pesagens efetuadas quando do recebimento da mercadoria pela empresa, seguindo-se a emissão de notas fiscais de entrada, com pesos e valores corretos (que refletem os valores efetivamente pagos). E acrescenta que a emissão de nota complementar de saída independe da vontade da empresa, sendo providência do fornecedor, não podendo prejudicar o direito de crédito. Os valores de aquisição foram considerados para IRPJ e CSLL, e não podem ser simplesmente desconsiderados nas contribuições em análise. Verificando-se os autos, percebe que o fisco notou as diferenças e intimou a empresa a apresentar as notas complementares em 20/06/2012 (fls. 173 a 175), discriminando as diferenças, por aquisição, às fls. 176 a 214. Em resposta, a empresa informou (fls. 221/222) que à época os produtores não emitiam notas complementares, apesar das exaustivas solicitações a eles para que assim procedessem. E a DRJ traz aos autos pela primeira vez a discussão sobre a aplicação da legislação estadual de MG em relação ao ICMS, que trata da emissão de notas complementares, e sobre o art. 21 de Convênio SINIEF de 1970. Tais observações serão tomadas a título de esclarecimento, mas não computadas como “reforço” à autuação, que somente pode ser mantida por seus próprios argumentos, que tratavam de nota complementar, mas sequer faziam referência à legislação estadual. A DRJ está correta, a nosso ver, quando afirma que assiste razão à recorrente quando esta afirma que “o creditamento pelo valor real da operação é medida de direito e imperativo de justiça”, mas que a recorrente não anexa aos autos nenhum documento no sentido de comprovar que os gastos com carvão efetivamente correspondem aos valores constantes das notas fiscais de entrada que emitiu. **Contudo, há que se recordar que o procedimento em análise é uma autuação, e que a empresa, intimada a apresentar as notas complementares, informou que sua emissão depende de terceiro, afirmando que prevalecia “para todos os fins fiscais e tributários, a nota fiscal de entrada emitida pelo contribuinte” (fl. 221). A fiscalização, ao invés de verificar o efetivo valor da operação (ou mesmo se tal valor era tomado como base e aceito, como afirma a recorrente para IRPJ e CSLL), se necessário comparando os valores recolhidos pelos fornecedores a título das contribuições, contentou-se com a negativa de emissão de nota complementar para sustentar não existir o direito ao crédito (da mesma forma em que entendeu bastante verificar somente as operações em que a diferença entre as notas foi a maior, em desfavor da recorrente).** Agindo assim, não parece ter sido o critério adotado pelo fisco uniforme (nem em relação ao praticado para outros tributos, nem em relação às demais operações da mesma empresa). Verificada a peculiaridade das operações de aquisição de carvão vegetal (que não parece ser desconhecida no estado de Minas Gerais, como revelam os próprios excertos da legislação estadual transcritos pela DRJ), não pode se contentar a autoridade lançadora somente com a nota de entrada ou a nota de saída divergente, devendo tal parâmetro ser tomado apenas a título inicial da fiscalização. E isto foi em parte feito no presente processo, intimando-se a empresa a apresentar notas complementares. Contudo, com a negativa de apresentação de tais notas (diga-se, justificada pela

impossibilidade de a empresa obrigar terceiro a fazê-lo) e a explicação de que os valores das notas de entrada eram usados para todos os fins tributários, deveria o fisco ter prosseguido nas investigações, verificando efetivamente qual teria sido o valor da operação de aquisição do carvão vegetal, autuando quem de direito (os fornecedores que recolheram eventualmente tributos a menos, ou a adquirente, na hipótese de esta ter se creditado indevidamente). **Não poderia simplesmente ter paralisado a fiscalização, imediatamente autuando a recorrente, sem ter chegado ao valor que efetivamente norteou as operações de aquisição, atribuindo maior importância ao aspecto formal (emissão de nota complementar) do que ao material (verificação do valor praticado nas aquisições). Como sugere a decisão de piso (que, no entanto, impõe o ônus à recorrente), a prova do valor efetivo da aquisição de carvão vegetal pode ser feita, por exemplo, a partir das transferências de numerário entre o adquirente e o fornecedor. E a fiscalização poderia ter, ainda no curso do procedimento fiscal, intimado a empresa a apresentar tais documentos, e, a partir de sua apresentação (ou da ausência de apresentação) ter efetuado corretamente eventual lançamento. Assim, afasto o lançamento em relação às aquisições de carvão vegetal de pessoas jurídicas por não ter o fisco reunido os elementos necessários à autuação.**

Assim, em relação às aquisições de carvão, merece reforma a decisão de piso. A fiscalização não se desincumbiu de provar o necessário à glosa dos créditos referentes a tais aquisições. Portanto, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Créditos em relação a despesas e custos indiretos;

Aqui também não merece guarida o recurso voluntário. Vê-se que as glosas não se deram em função de ser mais estreito o conceito de insumos utilizado pela fiscalização ou pela decisão de primeira instância. O que motivou as glosas foi a ausência de provas de que os supostos insumos eram efetivamente utilizados no processo produtivo da empresa. No seu recurso voluntário também nada foi trazido que pudesse afastar a conclusão da fiscalização.

Portanto, reproduzo e assumo como minhas as razões da decisão de piso:

[...]

Mediante entendimento exposto no início deste voto, as partes e peças de reposição empregadas em máquinas utilizadas diretamente na fabricação dos bens produzidos são consideradas insumos, para efeito de cálculo de créditos relativos ao PIS e à Cofins não cumulativos, desde que essas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado. Essa ressalva – não estarem incluídas no

ativo imobilizado – justifica-se pelo fato de que, se forem contabilizadas no ativo permanente, essas peças e partes deixarão de ser consideradas insumos e poderão gerar créditos decorrentes de depreciação futura, nos termos do art. 3º, inciso VI, e seu § 1º, III das referidas Leis.

No que concerne a veículos utilizados no processo produtivo, deve-se esclarecer que o entendimento expresso é admissível exclusivamente se os veículos forem utilizados para o transporte de matérias-primas, produtos intermediários e bens em fabricação dentro do estabelecimento industrial, ao longo da linha de produção, ou quando esta se dê em etapas, entre os diferentes locais em que seja realizada. Não se aplica aos demais veículos utilizados pela empresa para o transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos ou para depósitos ou centros de armazenamento, uma vez que, nesses casos, não é atendido o critério para caracterização como insumos.

Mediante o exposto, constata-se que a aquisição de pneus, câmaras, peças e acessórios para veículos próprios ou locados, que não sejam utilizados no processo produtivo, também não gera direito a crédito, para efeito de cálculo relativo ao PIS e à Cofins não cumulativos, já que não se pode cogitar que o eventual desgaste sofrido por tais veículos, bem assim de suas partes e peças, se dê no âmbito de fabricação dos produtos da empresa, o que acaba por descaracterizá-los do conceito de insumo.

Observe que a contribuinte se creditou das contribuições incidentes nas aquisições de pneus, câmaras, peças e acessórios para veículos próprios ou locados, lançados como “Transporte próprio outros custos”, e, diante das intimações da fiscalização, não demonstrou a efetiva utilização dos veículos no seu processo de produção. Também não o fez quando de sua impugnação, em que se limitou a defender uma interpretação mais ampla do conceito de insumos, que abrangeria tudo que se adquire e é utilizado no processo produtivo.

Consequentemente, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Créditos em relação a locação de máquinas e equipamentos;

Vejamos o que diz a fiscalização quanto as glosas referentes à locação de máquinas e equipamentos:

Das Glosas das despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de Pessoa Jurídica lançados na linha 06 do Dacon (fls. 126 a 168, do anexo III)

Pela pouca documentação apresentada (recibos), uma ou outra nota fiscal, verificou-se que se trata de aluguel de veículos, inclusive de pessoa física, porém não foi possível individualizar todos os bens locados.

Foi verificado que os bens locados são de empresas cujos sócios são os mesmos da empresa fiscalizada, pertencem à pessoa física dos sócios da fiscalizada ou de pessoas relacionadas com os mesmos, fls. 172, 173.

Não foi possível verificar se todos os bens já pertenceram ao imobilizado da fiscalizada, já que a empresa não apresentou os documentos solicitados. Lembrando que há entre as empresas locadoras, empresas pertencentes aos sócios da fiscalizada, somente foram apresentados recibos e não houve a individualização dos bens locados para que fosse feita a análise se os mesmos já pertenceram ao patrimônio da fiscalizada.

As fls. 179 a 195, juntamos cópias de contratos de locação e aditivos, apresentadas quando da diligência anterior efetuada na empresa fiscalizada, podemos verificar que consta nos referidos contratos e aditivos placas de veículos que já pertenceram ao imobilizado da empresa, veja cópia do razão de 2005 e 2006, às fls. 174 a 178, mas como não foi apresentado nenhum documento dos bens locados, apesar de intimado a apresentar, não foi possível confirmar se todos os bens locados já pertenceram a fiscalizada.

Além de todas as incertezas e vedações acima, **não há previsão legal** para creditamento de locação de veículos, portanto, a fiscalização procedeu a glosa dos referidos valores.

Aqui há duas razões para que se mantenham as glosas. Uma pela locação de veículos não se encontrar entre aquelas para as quais é permitido o creditamento. Outra, porque intimada a apresentar a documentação referente aos veículos, a recorrente não os apresentou. Outra vez, falta ou insuficiência de provas, mas desta vez foi a recorrente que não se desincumbiu de trazê-las aos autos. Ademais, a fiscalização verificou que alguns dos veículos supostamente alugados e que seriam utilizados na atividade produtiva da empresa já pertenceram ao ativo imobilizado da recorrente.

Neste sentido e em relação à mesma recorrente, as razões postas no Acórdão nº 3403-003.449:

[...]

É primeiro necessário destacar que a tomada de crédito em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos” não está a tratar de veículos. As próprias Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, de onde é retirado o exceto (mais precisamente de seu art. 3º, IV), quando desejam se referir a veículos, o fazem expressamente. Veja-se o artigo anterior ao mencionado (art. 2º, § 1º, III) em ambas as leis, que esclarece a alíquota aplicável no caso de “máquinas e veículos” classificados em determinadas posições. Mas, independente do teor de tais dispositivos, é possível o crédito em relação a despesas com fretes. E podem gerar créditos os custos com fretes nas operações de venda e as despesas com frete nas operações de compra de insumos (neste caso, compondo o custo de aquisição do bem), como decidiu esta turma, de forma unânime, cabendo reproduzir abaixo excerto do voto condutor: “[...] na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete podem se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de

crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.” 2 (grifo nosso) Voltando ao caso concreto em análise, é preciso reiterar que as despesas glosadas não são de frete, mas de locação de caminhões e pás carregadeiras. E tais locações são fundadas em contratos, que estipulam como objeto a utilização, pela empresa, “nos serviços relacionados ao seu objeto social”, e preveem pagamento mensal, independente da utilização dos veículos. Não há assim como vincular especificamente os veículos a determinadas utilizações em operações de frete. E também é assentada unanimemente na turma a impossibilidade de descontar créditos em relação a operações de frete descritas genericamente: “CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. 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/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial, constituem insumos: materiais de limpeza e desinfecção; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; lubrificantes e graxa; fretes entre estabelecimentos da própria empresa (entre estabelecimentos do ciclo produtivo) ; fretes de transporte de combustível; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal; bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; fretes de transporte urbano de pessoas; fretes de transportes em geral, sem indicação precisa; fretes referentes a nota fiscal requisitada e não apresentada; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); e bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei no 10.925/2004.” 3 (grifo nosso) E a empresa, em sua peça recursal, ao invés de especificar as operações, limita-se a tentar enquadrar a locação no 3º, IV das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, o que, como aqui se revelou, é improcedente. Não é afastada, assim, a motivação do lançamento, que deve ser mantido, recordando-se ainda que a recorrente silencia em relação às despesas com aluguéis de veículos devidos a pessoas físicas, mencionadas na autuação. Assim, igualmente improcedente o inconformismo em relação a pneus, câmaras, peças e acessórios de tais veículos arrendados, que seriam para sua manutenção, a cargo da recorrente. Isso porque novamente a empresa atribui a tais “veículos” o caráter de “máquinas e equipamentos” utilizados na fabricação de bens, em flagrante dissonância com o comando legal do art. 3º, IV das leis de regência.

Assim, por falta de provas e por ausência de previsão legal, voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

Créditos em relação a armazenagem e frete na operação de venda.

Por fim, estariam as glosas que diriam respeito a armazenagem e frete na operação de venda que, à primeira vista, diante de sua classificação, seu nome, dado pela recorrente, poderiam ser geradoras de créditos.

Mas não é o que parece.

Vejamos o que diz a fiscalização e que, não foi afastado pela recorrente, nem durante o procedimento fiscal, nem em sua impugnação e tampouco em seu recurso voluntário:

ê-se,
portanto,
que aquilo
que foi
glosado foi
o que não
se
enquadrav
a como

O contribuinte se creditou indevidamente de valores referente a agenciamento de limite de crédito, serviços de arrendamento efetuado por terceiros e repassado à fiscalizada, transporte interno (estiva) do produto no porto e outros não previsto na lei, conforme cópia das notas fiscais (por amostragem).

A despesas com serviços portuários, de embarque e outros, que são despesas incorridas na exportação de mercadorias, não se caracterizam como insumos e nem são fretes sobre vendas, por isso, a fiscalização somente considerou os valores referentes a frete ferroviário e rodoviário e armazenagem, como previsto em lei procedendo a glosa das demais despesas.

Nas planilhas de fls.197 a 199, apresentamos o quadro comparativo entre os valores declarados pela fiscalizada e os valores apurados pela fiscalização que geraram tributos a pagar ou redução do crédito.

As despesas e custos que sofreram glosas estão lançados nos balancetes constantes do Anexo I, notadamente, nos grupos 4.1.1.03. outros custos de produção Div. 4.1.1.07 transportes próprios outros custos Div. 4.1.2.03 outros custos de produção SGP; 4.1.2.07 transportes próprios outros custos SGP.

armazenagem e frete na operação de venda.

Assim, também não merece reforma a decisão de primeira instância e adotamos, portanto, as suas razões para decidir que juntamos às aqui expostas:

[...]

Dessa forma, assiste razão à fiscalização, quando afirma que as despesas com serviços portuários, de embarque e outros, que são despesas incorridas na exportação de mercadorias, não se caracterizam como insumos, pois não são aplicados ou consumidos na fabricação do produto exportado.

Neste sentido, a alegada “restrição” da utilização de créditos de serviços não foi imposta por interpretação da fiscalização, como alega a reclamante, mas o foi expressamente pela própria legislação que regula o direito a crédito dos contribuintes.

Portanto, não se caracterizando tais gastos como despesas com armazenagem ou frete na operação de venda, e nem como insumos na fabricação de produtos, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Logo, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Conclusão

Correta a decisão nos autos do presente processo administrativo, mas, considerada a sua anterioridade em relação ao julgado do STF do RE 574.706/PR, necessária a sua reforma nesse ponto, pois a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, PIS e COFINS, a partir de 15 de março de 2017, foi decidida pela STF em julgado afetado à Repercussão Geral.

Ora, embora a discussão administrativa seja anterior a 15 de março de 2017, cabe nas ressalvas que foram firmadas pelo STF, em sede de Embargos de Declaração no RE 574.506/PR, ao modular os efeitos da decisão pela exclusão do ICMS da base cálculo das contribuições, conforme o voto da Ministra Carmen Lúcia, relatora. Vejamos:

Pelo exposto, acolho, em parte, os presentes embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado este recurso extraordinário n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” -, **ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento de mérito.**

Portanto, em relação à exclusão do ICMS da Base de Cálculo das Contribuições (PIS e COFINS), assiste razão à recorrente, pois a decisão do STF, em sede de repercussão geral, firmou o entendimento de que o ICMS não compõe a base de cálculo de PIS e de COFINS, mas modulou os efeitos a partir de 15 de março de 2017, ressaltando as ações judiciais e administrativas anteriores à sessão de julgamento do RE nº 574.706-PR. Ou seja, as ações judiciais ou as discussões administrativas protocoladas anteriormente à data apontada no julgado do Egrégio STF, tem assegurada a aplicação dos efeitos da decisão pelo que deve ser excluído da base de cálculo o valor do ICMS destacado nas notas fiscais.

Ora, a presente discussão administrativa é anterior a data da sessão de julgamento do RE nº 574.706-PR. Portanto, a ela deve ser aplicado o entendimento do STF firmado em tal julgamento: o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência de PIS e de COFINS.

Não é de outra forma que tem decidido a CSRF deste tribunal de recursos. Veja-se, por todos, o Acórdão nº 9303-014.496, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 31/05/2002

PIS/COFINS. ICMS. EXCLUSÃO. VALOR DESTACADO EM NOTA.

O Egrégio Sodalício fixou em sede de Embargos no RE n. 574.706/PR que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado em nota, o que foi acatado pela Procuradoria da Fazenda, conforme Parecer SEI nº 7698/2021/ME.

Neste ponto, portanto, a decisão de piso também deve ser reformada, assim como em relação às glosas na aquisição de carvão vegetal de pessoas jurídicas.

Assim, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, dar parcial provimento a fim de, para além do que já foi conhecido e provido no julgado nº **3403-003.449**, ou seja, a fim de excluir da base cálculo de PIS e COFINS o valor do ICMS destacado em notas fiscais e cancelar o lançamento no que se refere às aquisições de carvão vegetal de pessoas jurídicas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira