



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

Processo nº 10665.720878/2015-90
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-001.458 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 27 de setembro de 2018
Assunto CRÉDITO PIS COFINS. NÃO CUMULATIVO.
Recorrente SIDERURGICA GAFANHOTO EIRELI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Renato Vieira de Avila (suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, sendo substituída pelo Conselheiro Renato Vieira de Avila (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para cobrança da Contribuição destinada ao Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade

Social - COFINS não cumulativas relativas ao período de janeiro/2010 a dezembro/2011. As razões para a exigência fiscal foram identificadas no Termo de Verificação Fiscal - TVF, podendo ser assim segregadas:

(a) exclusões indevidas na base de cálculo das contribuições dos valores correspondentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS:

"12) Analisando os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON e os balancetes mensais do período fiscalizado verificamos que o sujeito passivo excluiu indevidamente das bases de cálculo dos débitos de COFINS e PIS todo o ICMS incidente sobre suas vendas (durante todos os meses de jan/2010 a dez/2011) e as próprias contribuições COFINS e PIS, apuradas com a aplicação das alíquotas de 7,6% e 1,65% sobre as bases de cálculo dos débitos (nos meses de jan/2010 a mar/2011). Não há previsão legal para a exclusão desses tributos." (e-fl. 16)

(b) indevida tomada de crédito sobre os valores de notas fiscais complementares relativas às operações de compra de carvão vegetal fornecidas por pessoas jurídicas e sobre os valores correspondentes às devoluções realizadas a fornecedores:

"14) O sujeito passivo apresentou, em atendimento ao item 9 do Termo de Início de Fiscalização, planilhas contendo os dados referentes às compras de carvão vegetal de pessoas jurídicas. Nessas planilhas foram relacionadas as notas fiscais emitidas pelos fornecedores, bem como as respectivas notas fiscais complementares de preço e devolução vinculadas emitidas pela Siderúrgica Gafanhoto. Não foram emitidas notas fiscais complementares pelos fornecedores de carvão vegetal. A Siderúrgica Gafanhoto (SIGA) utilizou como bases de cálculo dos créditos de COFINS e PIS relativas às compras de carvão vegetal de pessoas jurídicas para cada entrada do insumo a seguinte fórmula: valor da NF emitida pelo fornecedor (+) valor da eventual NF complementar de preço emitida pela SIGA (-) valor da eventual NF de devolução emitida pela SIGA.

15) Embora os valores pagos pelas compras de carvão fornecido por pessoas jurídicas correspondam à operação matemática descrita no item anterior, a ausência das notas fiscais complementares emitidas pelos fornecedores invalida a utilização das NF emitidas pelo próprio adquirente como bases de cálculo dos seus créditos pois não garante a correta apuração dos débitos de COFINS e PIS incidentes sobre os valores complementares.

16) No Anexo 3 a este termo, intitulado NF carvão emitidas por fornecedor PJ, foram relacionadas todas as notas fiscais referentes às compras de carvão vegetal fornecido por pessoas jurídicas emitidas pelo próprio fornecedor, conforme dados contidos na resposta do sujeito passivo ao item 9 do Termo de Início de Fiscalização.

17) No Anexo 4, intitulado NF devolução de carvão para fornecedor PJ, foram relacionadas somente as notas fiscais de devolução de carvão vegetal emitidas pela Siderúrgica Gafanhoto vinculadas a NF emitidas por fornecedor pessoa jurídica sem NF complementares vinculadas a elas, ou seja, nesses casos o valor pago ao fornecedor foi inferior ao valor da nota fiscal por ele emitida.

18) O Anexo 5, Bases de Cálculo Créditos ref. Carvão de PJ, demonstramos a apuração das bases de cálculo dos créditos de COFINS e PIS vinculadas às aquisições de carvão vegetal fornecido por pessoas jurídicas. A segunda coluna desse anexo traz o valor total das aquisições de carvão vegetal conforme registrado na contabilidade da empresa, incluindo aquisições de fornecedores pessoas físicas, que não geram direito a crédito das contribuições. A terceira coluna transcreve os valores utilizados pelo sujeito passivo como bases de

cálculo dos créditos, considerando inclusive as notas fiscais complementares emitidas pela própria Siderúrgica Gafanhoto. A quarta coluna corresponde aos totais mensais das notas fiscais emitidas exclusivamente pelas pessoas jurídicas fornecedores de carvão vegetal discriminadas no anexo 3 deste termo. A quinta coluna do anexo 5 refere-se aos totalizadores das notas fiscais de devolução de carvão vegetal para fornecedores pessoas jurídicas detalhadas no anexo 4 deste termo. E por fim, a sexta e última coluna do anexo 5 demonstra os valores mensais considerados como bases de cálculo dos créditos de COFINS e PIS vinculados às aquisições de carvão vegetal fornecidos por pessoas jurídicas representado pela diferença entre o valor da quarta coluna (NF emitidas por fornecedores PJ detalhadas no anexo 3) e o valor da quinta coluna (NF devolução relacionadas no anexo 4)." (e-fls. 17-18)

(c) indevida tomada de crédito de despesas enquadradas como insumos, com base no conceito de insumo da Instrução Normativa n.º 404/2004, relacionadas nos Anexos do TVF, quais sejam:

(c.1) Anexo 6 (Despesas com vendas no mercado interno de COMISSÕES E CORRETAGEM; outros custos de produção de REPOSIÇÃO FLORESTAL CARVÃO VEGETAL e despesas de transporte próprio (ALUGUEL E ARRENDAMENTO, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES, MANUTENÇÃO E REPAROS, PNEUS E CÂMARAS, SERVIÇOS DE TERCEIROS - PJ, PECAS E ACESSÓRIOS, VEÍCULOS MANUTENÇÃO E REPARO EM VEÍCULOS);

(c.2) Anexo 7 (Despesas com vendas no mercado interno de SERVIÇOS TERCEIROS PJ, descritas no TVF como "*despesas com acompanhamento de embarque, agenciamento de cargas, análises químicas, assessorias, inspeções, serviços aduaneiros, despesas com operações de câmbio e processamento de dados.*" - e-fl. 19)

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, julgada improcedente pelo Acórdão n.º 14-62.191, ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010, 01/04/2010 a 31/08/2010, 01/07/2011 a 31/12/2011

BASE DE CÁLCULO. ICMS, PIS, COFINS. FATURAMENTO. EXCLUSÃO. AMPARO LEGAL. INEXISTÊNCIA.

Inexiste amparo legal para se excluir da base de cálculo do PIS não cumulativo o valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) faturado, bem como dos valores das próprias contribuições, PIS e Cofins, calculados sobre o faturamento.

CRÉDITOS. APROVEITAMENTOS. NOTA FISCAL DE ENTRADA.

A nota fiscal de entrada, emitida pelo adquirente, visando adequar a quantidade efetiva dos insumos adquiridos à da nota fiscal emitida pelo fornecedor, não constitui documento fiscal hábil para o aproveitamento de crédito do PIS não cumulativo. Somente nota fiscal emitida pelo fornecedor constitui documento fiscal hábil para a apropriação de créditos descontáveis do valor da contribuição devida.

CRÉDITOS. DESPESAS DIVERSAS. PROCESSO PRODUTIVO. PROVAS. GLOSAS.

Mantém-se a glosa de créditos aproveitados sobre despesas cujas utilizações no processo produtivo não foram demonstradas nem comprovadas, mediante a apresentação de documentos fiscais e contábeis, pelo interessado.

CUSTO COM REPOSIÇÃO FLORESTAL. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os insumos aplicados diretamente no processo produtivo da empresa e os gastos expressamente previstos na legislação de regência, não se enquadrando nesses gastos o custo com reposição florestal ao qual os consumidores industriais de carvão vegetal estão sujeitos, por força de norma legal e/ou de termo de ajuste de conduta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010, 01/04/2010 a 31/08/2010, 01/07/2011 a 31/12/2011 Ementas:

Aplicam-se, na íntegra, as mesmas do PIS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010, 01/04/2010 a 31/08/2010, 01/07/2011 a 31/12/2011 MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

No lançamento de ofício, para a constituição e exigência de crédito tributário, é devida a multa punitiva nos termos da legislação tributária então vigente.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

A exigência de juros de mora à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais está de conformidade com a legislação tributária vigente.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido" (e-fls. 1.403/1.404)

Intimada desta decisão em 10/08/2016 (e-fl. 1.423), a empresa apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese:

(i) a necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS;

(ii) a validade do crédito nas aquisições de carvão vegetal tomado com base nas notas fiscais de entrada emitidas pela Recorrente, que incluem os valores relativos às diferenças de peso retratadas nas notas fiscais complementares por ela emitidas;

(iii) a validade dos créditos de insumos por serem relacionados ao seu processo produtivo e ao seu processo de venda das mercadorias, trazendo razões específicas quanto às seguintes rubricas:

(iii.1) "Reposição Florestal carvão vegetal", por ser essencial à produção do carvão vegetal;

(iii.2) todas as despesas enquadradas na rubrica "Transporte Próprio outros custos", por se tratar de despesa com a venda das mercadorias. Afirma que possui contratos de locação e arrendamento de caminhões com empresas que exigem que todas as despesas de manutenção dos caminhões sejam arcadas pela Recorrente;

(iii.3) serviços de agenciamento, logística e desembaraço aduaneiro identificados no Anexo 7 do Termo de Verificação Fiscal, por serem essenciais para a venda no exterior das mercadorias.

(iv) subsidiariamente, a necessidade de afastar a multa isolada aplicada à luz dos princípios do não confisco, proporcionalidade e equidade e a inaplicabilidade da taxa SELIC em matéria tributária.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho.

É o relatório

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Contudo, o processo não se encontra suficientemente instruído para julgamento, razão pela qual proponho sua conversão em diligência nos termos a seguir.

Primeiramente, como identificado no ponto (b) do relatório acima, a fiscalização glosou parte dos valores correspondentes às aquisições de carvão vegetal que se referiam a notas fiscais complementares emitidas pela própria Recorrente, adquirente das mercadorias. Uma vez que os documentos fiscais foram emitidos apenas pela Recorrente, sem notas fiscais complementares emitidas pelos fornecedores, os créditos foram desconsiderados. Em sua defesa, afirma a Recorrente que esses documentos fiscais foram emitidos em razão da diferença de peso identificado no momento da chegada das mercadorias em seu estabelecimento.

Os valores autuados nesse item teriam sido lavrados em conformidade com as planilhas apresentadas pela Recorrente no curso da fiscalização, em resposta ao item 9 do Termo de Intimação Fiscal. Vejamos novamente o teor do Termo de Verificação Fiscal - TVF:

"14) O sujeito passivo apresentou, em atendimento ao item 9 do Termo de Início de Fiscalização, planilhas contendo os dados referentes às compras de carvão vegetal de pessoas jurídicas. Nessas planilhas foram relacionadas as notas fiscais emitidas pelos fornecedores, bem como as respectivas notas fiscais complementares de preço e devolução vinculadas emitidas pela Siderúrgica Gafanhoto. Não foram emitidas notas fiscais complementares pelos fornecedores de carvão vegetal. A Siderúrgica Gafanhoto (SIGA) utilizou como bases de cálculo dos créditos de COFINS e PIS relativas às compras de carvão vegetal de pessoas jurídicas para cada entrada do insumo a seguinte fórmula: valor da NF emitida pelo fornecedor (+) valor da eventual NF complementar de preço emitida pela SIGA (-) valor da eventual NF de devolução emitida pela SIGA.

15)Embora os valores pagos pelas compras de carvão fornecido por pessoas jurídicas correspondam à operação matemática descrita no item anterior, a ausência das notas fiscais complementares emitidas pelos fornecedores invalida a utilização das NF emitidas pelo próprio adquirente como bases de cálculo dos seus créditos pois não garante a correta apuração dos débitos de COFINS e PIS incidentes sobre os valores complementares.

16)No Anexo 3 a este termo, intitulado NF carvão emitidas por fornecedor PJ, foram relacionadas todas as notas fiscais referentes às compras de carvão vegetal fornecido por pessoas jurídicas emitidas pelo próprio fornecedor, conforme dados contidos na resposta do sujeito passivo ao item 9 do Termo de Início de Fiscalização." (e-fl. 17 - grifei)

Contudo, atentando-se para os presentes autos, não foi possível localizar as planilhas elaboradas pela Recorrente na qual a fiscalização teria se baseado. Com efeito, às e-fls. 151/153 constam apenas os comprovantes de entrega de arquivos digitais intitulados "*AQUISIÇÕES DE CARVÃO VEGETAL 2010*" e "*AQUISIÇÕES DE CARVÃO VEGETAL 2011*", não constando dos autos os respectivos arquivos digitais. Entendo que essas planilhas são relevantes para que seja possível vislumbrar a diferença autuada, identificada no Anexo 5, entre os valores declarados pelo contribuinte no DACON e os valores considerados pela fiscalização, identificados no Anexo 3 do termo.

Isso porque, no Anexo 5, a fiscalização apenas indica uma diferença entre os valores de aquisições de pessoa jurídica identificadas no DACON e os valores de aquisições de pessoas físicas cujas notas fiscais teriam sido emitidas pelos fornecedores (e-fl. 91):

Base de Cálculo Créditos ref. Carvão de PJ - Siderúrgica Gafanhoto EIRELI - CNPJ 20.141.438/0001-05

Ano_Mês	Total adquirido Contabilidade	Adq. De PJ (A) Mem. Cál. DACON	NF fornecedores PJ(B) Planilha Suj. Passivo	NF devolução (C) Plan. Suj. Passivo	BC dos Créditos (B) - (C)
2010_01	560.645,06	299.868,76	264.058,90	6.599,60	257.459,30
2010_02	1.302.847,18	689.253,82	753.470,00	16.083,30	737.386,70
2010_03	1.887.678,68	1.109.711,05	1.062.875,50	16.212,56	1.046.662,94
2010_04	2.101.974,48	1.451.607,50	1.196.647,50	9.422,00	1.187.225,50
2010_05	1.265.077,22	775.294,00	669.160,00	4.114,00	665.046,00
2010_06	1.994.373,15	1.266.993,68	1.189.622,46	43.850,98	1.145.771,48
2010_07	2.145.486,98	1.759.899,08	1.543.073,80	61.436,88	1.481.636,92
2010_08	1.761.062,07	1.319.453,95	1.218.250,23	39.801,23	1.178.449,00
2010_09	1.437.355,67	1.005.171,05	1.022.343,01	103.193,02	919.149,99
2010_10	1.271.027,31	890.273,03	964.222,03	134.520,74	829.701,29
2010_11	1.388.886,07	886.780,92	958.563,95	117.585,92	840.978,03
2010_12	1.419.250,62	749.954,74	665.367,70	16.021,70	649.346,00
2011_01	1.856.428,00	1.286.538,95	924.916,25	3.424,00	921.492,25
2011_02	1.934.466,47	1.129.831,71	835.334,50	7.147,01	828.187,49
2011_03	2.137.451,41	1.305.277,11	993.645,00	4.177,00	989.468,00
2011_04	1.988.606,82	1.200.459,74	915.506,20	10.335,40	905.170,80
2011_05	2.512.412,46	1.236.775,26	983.355,63	52.046,90	931.308,73
2011_06	2.425.094,69	1.399.479,79	1.378.597,79	85.318,33	1.293.279,46
2011_07	2.313.996,25	1.251.575,66	1.118.928,98	57.940,58	1.060.988,40
2011_08	2.538.676,89	681.362,05	884.334,35	138.780,00	745.554,35
2011_09	1.738.361,87	158.449,40	281.242,00	49.327,60	231.914,40
2011_10	1.727.517,38	103.184,61	134.050,00	0,00	134.050,00
2011_11	1.862.298,07	104.257,24	78.490,00	0,00	78.490,00
2011_12	1.681.015,93	311.415,53	205.970,00	0,00	205.970,00
Totais:	43.251.990,73	22.372.868,63	20.242.025,78	977.338,75	19.264.687,03

Considerando o que foi indicado no TVF, presume-se que essa diferença se refira aos valores correspondentes às notas fiscais complementares emitidas pelo sujeito passivo. Entretanto, não constam dos autos um levantamento dos valores correspondentes à operação de emissão de nota fiscal complementar, com a menção aos números das notas fiscais, sequer a apresentação exemplificativa das cópias das notas emitidas.

Nesse sentido, para que seja possível confirmar as afirmações do TVF e analisar os argumentos de defesa expostos pela Recorrente, crucial que sejam anexados aos autos: **(i)** as planilhas em formato digital apresentadas pela empresa à época da fiscalização, na qual a fiscalização se baseou para a elaboração dos Anexos 3 a 5 da autuação (item 9 da fiscalização - e-fls. 151/153); e **(ii)** cópias exemplificativas dos documentos fiscais emitidos nas operações de aquisição de carvão vegetal quando era necessária a emissão de nota fiscal complementar. Desnecessária a juntada de todas as notas fiscais objeto da autuação, mas apenas ilustrar as operações que exigiram a emissão das notas fiscais complementares pela Recorrente por meio de um conjunto de notas (notas fiscais emitidas pelos fornecedores com as correspondentes notas fiscais complementares emitidas pela Recorrente e as notas fiscais de entrada correlatas) emitidas em 2010 e outro conjunto de notas emitidas em 2011.

Importante ainda que seja oportunizado à Recorrente a apresentação de esclarecimentos em torno dessas operações controvertidas, esclarecendo quando as notas fiscais complementares eram emitidas, de que forma os valores documentados nas notas fiscais complementares eram pagos pela Recorrente aos fornecedores e se as notas fiscais de entrada por ela emitidas consideravam os valores das diferenças identificadas nas notas fiscais complementares.

Ademais, como visto no item (c) do relatório acima, parte das exigências do presente Auto de Infração foram exigidas pela fiscalização considerando um conceito mais restritivo de insumos previsto na Instrução Normativa n.º 404/2004. Diante disso, a fiscalização justificou genericamente grande parte das glosas autuadas, com fulcro apenas na ausência de fundamento legal para tanto.

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, tem adotado a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa¹ ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária² que não é tão

¹ 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/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final.*" (grifei)

² A título de exemplo, veja-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que 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: "*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS. FRETES EM COMPRAS DE INSUMOS. 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. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS. FRETES EM COMPRAS DE INSUMOS. 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

ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pela Instrução Normativa SRF nº 404/2004 e adotada pelo I. Fiscal no caso em tela.

Cumpre mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o *"o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de 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 SEGUINTE 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 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 terminado 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)

Sem prejuízo da possível extensão do conceito de insumo até então adotado por este Conselho após o trânsito em julgado do referido julgado em sede de recurso repetitivo³, observa-se que o presente processo não se encontra devidamente instruído face a inicial restrição de entendimento nele trazida, sendo necessária a diligência para uma melhor compreensão da atividade desenvolvida pela empresa e de documentos que comprovem a forma de utilização das despesas glosadas na prestação de serviço.

A fiscalização não admitiu como válida a tomada de crédito de despesas informadas como incorridas na prestação de serviço pela Recorrente com base em uma justificativa geral da ausência de previsão legal. Por outro lado, a empresa, com base no conceito amplo de insumo entende que todas essas despesas devem ser admitidas como insumos. Contudo, face a corrente intermediária elucidada acima, crucial uma vinculação entre a despesa e a atividade realizada pela Recorrente. E atentando-se pelos documentos e informações constantes dos autos, não é possível fazer uma imediata vinculação.

Com efeito, quanto a rubrica "*Reposição Florestal carvão vegetal*", a Recorrente afirma que trata-se de atividade essencial à produção do carvão vegetal, insumo do ferro gusa. Contudo, não constam dos autos laudo que elucida o processo produtivo da Recorrente, esclarecendo como a reposição florestal é nele utilizada.

O objeto social da pessoa jurídica, inclusive, menciona a comercialização de moinha de carvão vegetal ou escória, não estando claro nos autos como a reposição florestal se relaciona com essa produção ou se estaria relacionada à própria produção de fundidos:

"Cláusula Segunda - Objeto

A Sociedade tem por objeto social a exploração de Indústria Siderúrgica, em suas diversas modalidades, e a produção de fundidos, assim como o comércio de produtos siderúrgicos e fundidos, compra de carvão vegetal para consumo próprio, o comércio de moinha de carvão vegetal e "escória" e a participação em outras empresas" (e-fl. 159, reiterado nas alterações contratuais posteriores vigentes à época dos fatos geradores autuados às e-fls. 166/167, 175, 183 e 191 - grifei)

Da mesma forma não constam quaisquer informações concretas nos autos no sentido de que a reposição florestal seria uma exigência legal/normativa exigida, como faz crer o r. julgador *a quo* no voto vencido proferido:

*"Embora não produza tal insumo, **por força de disposição legal e/ ou de ajuste de conduta para recomposição florestal** a que estão sujeitas empresas que utilizam carvão vegetal em seus processos produtivos, aquele custo integra o custo do carvão vegetal, insumo imprescindível para a produção de ferro gusa." (e-fl. 1.413 - grifei).*

Quanto às rubricas relacionadas ao "*Transporte Próprio outros custos*", a Recorrente faz menção à existência de contratos de locação e arrendamento de caminhões com empresas que exigem que todas as despesas de manutenção dos caminhões sejam pela ela arcadas na condição de contratante. Contudo, não constam dos autos as cópias desses contratos ou informações de como esse transporte é utilizado em sua atividade.

³ Uma vez que o referido julgado do Superior Tribunal de Justiça vinculou a validade dos créditos de insumos utilizados no desenvolvimento da atividade desempenhada, sem vincular com as receitas afeitas no exercício da atividade.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72⁴, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem (Delegacia da Receita Federal do Brasil em Divinópolis-MG):

(i) anexar aos autos as planilhas em formato digital apresentadas pela Recorrente à época da fiscalização, na qual a fiscalização se baseou para a elaboração dos Anexos 3 a 5 da autuação (item 9 da fiscalização - e-fls. 151/153);

(ii) oportunizar à empresa Recorrente:

(ii.1) quanto às operações de aquisição de carvão vegetal quando era necessária a emissão de nota fiscal complementar:

(ii.1.1) a apresentação de cópias exemplificativas dos documentos fiscais emitidos. Desnecessária a juntada de todas as notas fiscais objeto da autuação, mas apenas ilustrar as operações que exigiram a emissão das notas fiscais complementares pela Recorrente por meio de um conjunto de notas (notas fiscais emitidas pelos fornecedores com as correspondentes notas fiscais complementares emitidas pela Recorrente e as notas fiscais de entrada correlatas) emitidas em 2010 e outro conjunto de notas emitidas em 2011.

(ii.1.2) a apresentação de esclarecimentos em torno dessas operações, esclarecendo quando as notas fiscais complementares eram emitidas, de que forma os valores documentados nas notas fiscais complementares eram pagos pela Recorrente aos fornecedores e se as notas fiscais de entrada por ela emitidas consideravam os valores das diferenças identificadas nas notas fiscais complementares.

(ii.2) a apresentação de laudo técnico e/ou documentação complementar trazendo documentos exemplificativos e informações adicionais quanto às seguintes rubricas:

(ii.2.1) "*Reposição Florestal carvão vegetal*", esclarecendo quando esses valores são pagos pela pessoa jurídica e quais as circunstâncias para o seu pagamento no exercício de sua atividade. Informar, ainda, se há exigência legal ou normativa para o pagamento dessa rubrica e, caso positivo, a respectiva base normativa;

(ii.2.2) "*Transporte Próprio outros custos*", esclarecendo como esse transporte é utilizado na atividade da empresa e trazendo aos autos as cópias dos contratos de locação/arrendamento a que faz referência no Recurso Voluntário.

(iii) elaborar relatório fiscal conclusivo enfrentando a documentação e as informações apresentadas nos itens **(i)** e **(ii)** acima.

⁴ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Processo nº 10665.720878/2015-90
Resolução nº **3402-001.458**

S3-C4T2
Fl. 1.458

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

É como proponho a presente Resolução.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne.