



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10665.721417/2011-19
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-006.344 – 3ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria PIS E COFINS (INSUMOS)
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FERROESTE INDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2007

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda. Nessa linha de entendimento não é possível o aproveitamento de créditos em relação 1)insumos utilizados na fase agrícola - insumos de insumos; e 2) despesas incorridas na manutenção de frota própria do contribuinte, ressaltando que os veículos são utilizados em todas as atividades da empresa, não tendo aplicação específica direta no processo industrial do ferro gusa.

EFEITOS DA CONSULTA FISCAL EM JULGAMENTOS REALIZADOS PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. INDEPENDÊNCIA.

Como os representantes da Fazenda no CARF não estão jungidos às diretrizes emanadas da RFB, mas sim à legalidade, atuam com independência técnica. Por outro lado, dentro dos limites do exercício de sua função pública, eles se subordinam administrativamente ao CARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2007

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. COFINS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda. Nessa linha de entendimento não é possível o aproveitamento de créditos em relação 1) insumos utilizados na fase agrícola - insumos de insumos; e 2) despesas incorridas na manutenção de frota própria do contribuinte, ressaltando que os veículos são utilizados em todas as atividades da empresa, não tendo aplicação específica direta no processo industrial do ferro gusa.

EFEITOS DA CONSULTA FISCAL EM JULGAMENTOS REALIZADOS PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. INDEPENDÊNCIA.

Como os representantes da Fazenda no CARF não estão jungidos às diretrizes emanadas da RFB, mas sim à legalidade, atuam com independência técnica. Por outro lado, dentro dos limites do exercício de sua função pública, eles se subordinam administrativamente ao CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento parcial, para restaurar as glosas referentes (i) aos créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas relacionadas à formação de florestas de eucalipto e (ii) aos serviços de transporte em frota própria na atividade industrial, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **3401-003.097**, proferido pela 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em dar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que diante do conceito de insumos adotado pelo colegiado, e explicitado no voto, aplicado à análise do caso em questão, no qual havia sucessivas etapas, inclusive com produto final de uma etapa servindo de insumo à etapa seguinte, o que não encontra obstáculo nos comandos das leis de regência das contribuições, e diante da alteração de fundamento pela instância de piso no que se refere às aquisições de carvão vegetal, há que se a afastar a parte da autuação que ainda era mantida pela DRJ.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

*"Versa o presente sobre **autos de infração**, lavrados em 07/06/2011 (fls. 2 a 10, e 70 a 79) para exigência, respectivamente, de Contribuição para o PIS/PASEP (crédito total original de R\$ 129.036,33) e de COFINS (crédito total original de R\$ 770.722,46), ambas referentes ao período de junho de 2006 a dezembro de 2007, por falta de recolhimento, detalhada em Termos de Verificação Fiscal (TVF).*

Nos TVF (fls. 11 a 69, e 80 a 138) a fiscalização narra basicamente que:

(a) 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);

*(b) 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 ferrogrusa), não se enquadrando no conceito de insumos (IN SRF no 247/2002 e no 404/2004);*

(c) apesar de a contribuinte sustentar que os insumos abrangem todo e qualquer custo ou despesa da empresa, a Solução de Consulta no 169, de

01/10/2008, em resposta à própria empresa, esclareceu que “gastos efetuados pela pessoa jurídica só geram direito a créditos da COFINS quando, além de atenderem aos demais requisitos da legislação de regência, estiverem diretamente vinculados à fabricação dos produtos destinados à venda”, com idêntica resposta para a Contribuição para o PIS/PASEP;

(d) no que se refere a custos ligados às fazendas e/ou à produção própria de carvão vegetal, a Solução de Consulta no 144, de 09/10/2009, também demandada pela própria empresa, esclareceu que “a pessoa jurídica cujo processo produtivo consiste em, sucessivamente, formar florestas, utilizá-las na produção de carvão vegetal e empregá-lo na fabricação de ferrogusa não faz jus a créditos da COFINS referentes aos custos de formação das florestas ou de produção do carvão vegetal”, com idêntica resposta para a Contribuição para o PIS/PASEP;

(e) foram glosados, em relação ao ativo immobilizado: gastos com reflorestamento atribuídos ao período de jan/2006 a dez/2007; equipamentos aplicados nas fazendas e fornos de carvão, por não estarem diretamente ligados à produção; e benfeitorias e edificações em imóveis;

(f) após a reconstituição das bases de cálculo das contribuições e dos créditos correspondentes, a fiscalização chegou aos valores constantes do Anexo IV (fls. 49 a 56, e 118 a 125), que mantém, para facilitar o cotejo, a mesma estrutura da apuração feita pelo contribuinte (Anexo I fls. 18 a 25, e 87 a 94); e a fiscalização indicou, no Anexo V, parte “B”, o estorno de valores relativos aos pedidos de resarcimento (PER/DCOMP eletrônicos) indicados às fls. 17 e 86, sendo que as presentes autuações se referem a lançamento do tributo devido em cada período de apuração, não pago e não declarado em DCTF, conforme Anexo VII (fls. 69 e 138), acrescidos de juros e multa proporcional (75%).

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS DOS INSUMOS... POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS.

Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte (“insumos dos

insumos...") v. g., 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 tem-se que o único elemento que se acrescenta ao conceito de insumo é o silogismo (se "a" é necessário a "b", e "b" é necessário a "c", então "a" é necessário a "c"), não obstante a tomada de créditos, tendo em vista que 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...".

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2007

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, consequentemente, à obtenção do produto final.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS DOS INSUMOS... POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS.

Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte ("insumos dos insumos...") v. g., 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 tem-se que o único elemento que se acrescenta ao conceito de insumo é o silogismo (se "a" é necessário a "b", e "b" é necessário a "c", então "a" é necessário a "c"), não obstante a tomada de créditos, tendo em vista que 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...".

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2007 JULGAMENTO ADMINISTRATIVO PELO CARF. CONSULTA. EFEITOS. INDEPENDÊNCIA.

A decisão proferida por colegiado do CARF/MF em relação a um caso concreto para o qual exista Solução de Consulta da RFB em sentido diverso (o que jamais poderia ocorrer nos órgãos de julgamento que são parte da própria RFB) não produz qualquer efeito em relação à Solução de Consulta destinada ao autuado, que continua aplicável e vinculante em relação a todos os demais períodos e casos, o que endossa a independência entre os processos administrativos de determinação e exigência de crédito tributário e os processos administrativos de consulta.

JULGAMENTO DE PISO. ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTO. NOVO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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".

Ciente do referido acórdão e tempestivamente, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias: i) Conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, ii) Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas relacionadas à formação de florestas de eucalipto e à produção do carvão vegetal, iii) Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas com serviços de transporte em frota própria na atividade industrial, IV) Observância de solução de consulta, e V) Alteração da fundamentação do lançamento.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, aponta, como paradigmas, os acórdãos nºs **3801-002.037, 3801-001.885, 3802-00.467, 3402-001.749 e 203-12.659**.

Em seguida, o Presidente da 3º Seção do CARF, deu seguimento parcial ao Recurso, em relação às seguintes matérias: i) Conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, ii) Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas relacionadas à formação de florestas de eucalipto e à produção do carvão vegetal, iii) Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas com serviços de transporte em frota própria na atividade industrial, IV) Observância de solução de consulta, conforme se extrai do despacho de admissibilidade, fls. 2125/2135.

Devidamente científica, a Contribuinte apresentou contrarrazões, às fls. 2155/2170, requer: preliminarmente, que não seja conhecido o Recurso interposto, pelas razões expostas nos subtópicos 3.1 e 3.2, caso superados os vícios de admissibilidade, seja negado provimento ao Recurso, mantendo-se a decisão do Acórdão recorrido, e na remota hipótese, caso a Turma decida por reformar o entendimento externado no acórdão recorrido quanto aos créditos apurados em razão da exaustão das florestas, sejam os presentes autos remetidos à Turma Ordinária para o julgamento que foram externadas no tópico 3.3 do Recurso Voluntário (tópico 5).

É o relatório.

Voto Vencido

Demes Brito - Conselheiro Relator

O Recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A matérias divergentes colocadas em julgamento por esta E.Câmara Superior, dizem respeito as seguintes matérias: i) Conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, ii) Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas relacionadas à formação de florestas de eucalipto e à produção do carvão vegetal, iii) Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas com serviços de transporte em frota própria na atividade industrial, IV) Observância de solução de consulta.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamado de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, consequentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos, não tendo espaço para questões fáticas, que já ficaram devidamente julgadas no Recurso Voluntário.

Passo ao julgamento.

Versa o presente sobre **autos de infração**, lavrados em 07/06/2011 (fls. 2 a 10, e 70 a 79)1 para exigência, respectivamente, de Contribuição para o PIS/PASEP e de COFINS, ambas referentes ao período de junho de 2006 a dezembro de 2007, por falta de recolhimento, detalhada em Termos de Verificação Fiscal (TVF).

Nos TVF (fls. 11 a 69, e 80 a 138) a fiscalização narra basicamente que: (a) 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 glossa pela fiscalização, conforme demonstrado no Anexo IV (fls. 49 a 56, e 118 a 125); (b) 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 ferrogusa), não se enquadrando no conceito de insumos (IN SRF no 247/2002 e no 404/2004).

Por sua vez, a decisão recorrida decidiu em dar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que diante do conceito de insumos adotado pelo colegiado, e explicitado no voto, aplicado à análise do caso em questão, no qual havia sucessivas etapas, inclusive com produto final de uma etapa servindo de insumo à etapa seguinte, o que não encontra obstáculo nos comandos das leis de regência das contribuições, e diante da alteração de fundamento pela instância de piso no que se refere às aquisições de carvão vegetal, há que se a afastar a parte da autuação que ainda era mantida pela DRJ.

1. Interpretação do termo “*insumo*” previsto na legislação do PIS e da COFINS, de que trata o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003

Em outras oportunidades, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, penso que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Sem embargo, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrário de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contudo, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o

totaldas despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Neste quadro, para corroborar com minha interpretação, invoco as lições do Prof. Lenio Streck (p.242) que bem esclarece os limites da correta interpretação arguentativa. *in verbis*:

“Então, ao contrário do que se diz na dogmática jurídica, não interpretamos para, só depois, compreender. Na verdade, compreendemos para interpretar, sendo a interpretação a explicitação de compreendido, para usar as palavras de Gadamer, em seu Wahrheit und Method. Essa explicitação (justificação do compreendido) necessita sempre de uma estruturação no plano argumentativo (é o que se pode denominar de o “como apofântico”). A explicitação da resposta de cada caso deverá estar sustentada em consistente justificação, contendo a reconstrução do direito, doutrinária e jurisprudencialmente, confrontando tradições, enfim, colocando a lume a fundamentação jurídica que, ao fim e ao cabo, legitimará a decisão no plano do que se entende por responsabilidade política do interprete no paradigma do Estado Democrático de Direito²”.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial a produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

¹

² STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). Reflexões sobre Política e Direito – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008; p. 242.

2. Do Processo Produtivo da Contribuinte

In caso, compulsando aos autos, verifico que o processo produtivo da Contribuinte se dividiu em três etapas: a primeira, em que é produzida a lenha, que, por sua vez, será utilizada na segunda etapa, que é a da produção de carvão, que, a seu turno, será consumido na terceira etapa, qual seja, na produção do ferro gusa.

Para melhor elucidar, transcrevo as etapas do processo de produção da Contribuinte:

O carvão vegetal utilizado pelas siderúrgicas na produção do ferro-gusa é proveniente de um longo processo produtivo que se inicia com a formação das florestas de eucalipto e culmina com a queima da madeira nas carvoarias.

A formação das florestas tem início com a produção/aquisição de mudas (clones), que são provenientes de árvores, previamente selecionadas para garantir a qualidade da produção. Todavia, antes de se plantar as respectivas mudas, é necessário que se proceda ao preparo do solo.

Nessa etapa, realiza-se o sulcamento, fase em que um trator acoplado com o subsolador faz um sulco, na linha de plantio, com o objetivo de romper as camadas compactadas do solo, facilitando o coveamento (abertura de covas) e o pegamento das mudas. Em áreas inclinadas, de difícil mecanização, a abertura de covas é feita manualmente com enxadões. Para corrigir a acidez do solo, aplica-se calcário dolomítico (ph básico) a fim de neutralizar seu ph, operação que também fornece cálcio e magnésio às plantas.

No tempo que o solo é preparado, é realizado o controle químico de plantas daninhas, utilizando-se herbicidas, que evitam o crescimento e desenvolvimento da planta invasora.

Feito isso, passa-se ao plantio das mudas, que pode ser manual ou mecanizado. Durante o plantio, passa-se um gel especial na raiz da muda, com objetivo de reduzir a sua perda de água para o meio ambiente. Dessa forma, a irrigação pode ser efetuada em um maior intervalo de tempo.

A irrigação, por seu turno, é realizada utilizando-se caminhões pipa, com diversas mangueiras de saída de água. Os irrigadores caminham atrás do caminhão, acionando o mecanismo que libera a água da mangueira apenas sobre as mudas.

Os tratos culturais também são relevantes para o crescimento da floresta. Tal fase consiste em uma série de procedimentos que favorecem o crescimento do eucalipto, tais como limpeza, adubação, combate às pragas, eliminação de brotos após o corte etc.

É importante que, no estágio inicial as mudas fiquem livres de mato. Por isso, até que elas atinjam um tamanho para concorrer com a vegetação invasora, deve ser feita a eliminação dessas por meio de capina química ou manual e da roçada. A capina química baseia-se na aplicação de herbicidas. Já a manual, consiste na capina ao redor das mudas com a enxada (coroamento).

O combate às formigas é realizado de forma rotineira ao longo do crescimento de floresta, uma vez que o desfolhamento causado pelas formigas reduz a produção de madeira. O combate consiste na aplicação de formicidas em pó ou granulados. A aplicação de formicidas pode ser sistemática (realizada junto com o preparo do solo) ou localizada (aplicada sobre formigueiros ativos). Há também de controle de pragas (costalimaita).

A adubação do solo é efetuada por meio de fertilizantes (hiperfósforato natural, potássio, nitrogênio, cobre, zinco, boro etc.). No caso do hiperfósforato, ele é colocado no solo anteriormente ao plantio, e os demais fertilizantes são usados posteriormente.

Por fim, faz-se a colheita das árvores e o transporte das toras até os fornos de carvão. A colheita envolve as operações de derrubada, desgalhamento, traçamento e empilhamento de madeira. O sistema de colheita florestal é semi mecanizado, uma vez que o corte é feito com motosserra ou equipa-

Por fim, faz-se a colheita das árvores e o transporte das toras até os fornos de carvão. A colheita envolve as operações de derrubada, desgalhamento, traçamento e empilhamento de madeira. O sistema de colheita florestal é semi mecanizado, uma vez que o corte é feito com motosserra ou equipa-

mento apropriado. Ressalte-se, ainda, que, na floresta de eucalipto é comum realizar cortes em cada árvore, para que ele rebrote a cada corte.

O transporte de madeira cortada das áreas florestais para o local de estoque, próximo aos fornos para secagem, é feito por trator com cambonas ou caminhão apropriado. Em seguida a madeira é colocada ao lado do forno para a posterior produção de carvão vegetal.

Na produção de carvão vegetal, também denominada carbonização, a lenha é transformada em carvão, quando submetida a calor. A carbonização é feita em fornos de tijolos, com ciclos de aquecimento e resfriamento que duram em torno de 6 (seis) a 9 (nove) dias, a depender do tipo de forno, condições climáticas e tempo.

Inicialmente, os fornos são carregados com lenhas e, após o carregamento, suas portas fechadas com tijolos, que são assentados com barro. Além das portas, os fornos também possuem aberturas de ventilação, que servem tanto para o acendimento do fogo (gravetos ou pedaços de madeira parcialmente queimados), bem como para o controle do processo de carbonização, através da análise da tonalidade da fumaça.

Depois de completado o processo de carbonização, o forno é vedado com barro para iniciar o resfriamento (processo chamado barrelamento). Realizado o resfriamento, o forno é parcialmente aberto (retirada de tijolos) para verificar se não há presença de brasa. Não havendo brasa, a porta do forno é aberta para que se realize a descarga do forno. Apesar de haver outros subprodutos no processo de carbonização da madeira, o carvão é o principal produto.

A descarga do forno é feita com um garfo, transferindo o carvão para cestos, e depois para o local de armazenagem. Após, o carvão é colocado em uma área para resfriamento e, posteriormente, é colocado em caminhões para ser enviado à siderúrgica.

Fácil perceber, logo aqui, que em todo o processo de produção do carvão vegetal, a Impugnante incorre nas seguintes despesas:

(a) aquisição de mudas, fertilizantes, calcário agrícola, fosfato natural e outros produtos químicos utilizados na preparação do solo das mudas, no controle etc.;

(b) aluguel de máquinas e equipamentos pagos a pessoas jurídicas, como trator, confidor, caminhões pipa etc.;

(c) contratação de serviços de pessoas jurídicas, como, por exemplo, serviço de combate às formigas, de capina, de limpeza da área de plantio, de colheita, de manutenção de máquinas e equipamentos etc.;

(d) máquinas, equipamentos e bens incorporados em seu ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção da lenha ou do carvão vegetal;

(e) frete pago pela Impugnante nas aquisições de insumos e bens do ativo imobilizado, bem como suas partes e peças, a serem utilizados na produção da lenha e do carvão vegetal.

Visto isso, cabe destacar que, na siderúrgica, o carvão vegetal cumpre duas funções essenciais na produção do ferro gusa, a saber: combustível para gerar o calor necessário à operação do alto-forno e agente químico para retirar o oxigênio durante o processo.

Inicialmente, o alto-forno é carregado com minério de ferro, carvão vegetal e cal. Assim que essas matérias primas são preparadas, oxigênio aquecido a uma temperatura de aproximadamente 1000°C é soprado pela parte de baixo do alto-forno, aquecendo o carvão que, por sua vez, produz o calor que funde a carga metálica, dando início ao processo de redução do minério de ferro em um metal líquido: o ferro-gusa. Daí, denominar-se o gusa como uma liga de ferro e carbono com um teor de carbono muito elevado.

Portanto, o carvão vegetal se integra ao ferro gusa (produto final), reputando-se, pois, insumo para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins e do PIS/Pasep não cumulativos.

3. Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas relacionadas à formação de florestas de eucalipto e à produção do carvão vegetal

Sem embargo, a divergência instaurada diz respeito ao processo produtivo relacionado a formação de florestas de eucalipto e produção de carvão vegetal, insumo essencial para produção de ferrogusa, produto vendido pela Contribuinte.

Como visto, o processo produtivo para formação de florestas de eucalipto e produção do carvão vegetal mineral, incorre nas seguintes despesas: aquisição de mudas, fertilizantes, calcário, fosfato natural, produtos químicos utilizados na preparação do solo das mudas, aluguel de máquinas e equipamentos pagos a pessoas jurídicas, como trator, confidor, caminhões, contratação de serviços de pessoas jurídicas, serviço ao combate às formigas, de

capina, limpeza da área de plantio de colheita, manutenção de máquinas e equipamentos, máquinas e bens incorporados no ativo imobilizado, adquiridos para utilização da produção de lenha, frete, relacionado as aquisições de insumos e bens do ativo imobilizado, bem como partes e peças, a serem utilizados na produção da lenha e do carvão vegetal.

Deste modo, os custos incorridos para formação de florestas, assim como, combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de insumos entre os estabelecimentos, para aquisição de máquinas e equipamentos utilizados em fornos de carvão, e no reflorestamento, são extremamente essenciais atividade da Contribuinte para produção do ferrogusa, portanto passíveis de direito à crédito de PIS e da COFINS.

Entendo que a terminologia "*insumo*" utilizada pelo legislador para fins de creditamento do PIS e da COFINS, apresentam um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abranger todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, entendo para que se mantenha o equilíbrio normativo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de PIS/COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

"I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

- a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e*
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;*

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES

VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

Como se vê, o conteúdo do inciso II supra, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS, o que se coaduna com o presente caso.

Quanto a discussão "*insumos dos insumos*", considero a essencialidade dos insumos no processo de produção, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, por outro lado, o Conselheiro Relator da decisão recorrida, **Dr. Rosalvo Trevisan**, bem abordou a questão. Vejamos:

"as reticências se devem à explicação da recorrente sobre o processo produtivo do ferrogusa, 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 ferrogusa).

Não se tem dúvida 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

Considerando o exposto, e o conceito de insumo aqui adotado (bens necessários ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, 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 ferrogusa. 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.

Irretocável a decisão recorrida, o Colegiado entendeu que havia sucessivas etapas, inclusive com produto final de uma etapa servindo de insumo à etapa seguinte, o que não encontra obstáculo nos comandos das leis de regência das contribuições, e diante da alteração de fundamento pela instância de piso no que se refere às aquisições de carvão vegetal, há que se afastar a parte da autuação que ainda era mantida pela DRJ.

Com efeito, no julgamento do Acórdão nº 9303-003.069, sessão de 13/08/2014, a CSRF reafirmou o entendimento mencionado sobre “*insumos dos insumos*”. Vejamos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

“Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado.

No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação.

EMPRESA DE CELULOSE. CRÉDITOS RECONHECIDOS.
Tratando-se de uma empresa produtora de celulose, foram reconhecidos créditos com relação aos seguintes insumos:

1-Serviços Silviculturais;

2- Serviços Florestais Produção;

3- Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:

3.1- Manutenção de Vias Permanentes;

3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estradas;

3.3-Serviço de Pesquisa/Desenvolvimento/Planejamento/Controle Florestal.

4- Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose;

5- Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;

6- Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Recurso Especial do Procurador Negado

Portanto, quanto a divergência referente a tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas relacionadas à formação de florestas de eucalipto e à produção do carvão vegetal, não assiste razão a Fazenda Nacional.

4. Tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas com serviços de transporte em frota própria na atividade industrial

Com efeito, tem-se que os gastos incorridos sobre despesas com serviços de transporte em frota própria, bem como, aquisição de combustíveis e lubrificantes, utilizados no transporte entre estabelecimentos das lenhas de eucalipto e do próprio carvão vegetal produzido, são essenciais aos processo de produção, portanto, passíveis de creditamento do PIS e da COFINS.

Sem embargo, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de PIS/COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

"I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

- a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e*
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;*

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2 da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (...)" (grifei)

Deste modo, o conteúdo do inciso II supra, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS.

Nesse mesmo diapasão, esta E. Câmara Superior, no julgamento do acórdão nº 9303-004.175, sessão de 5 de julho de 2016, de relatoria da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, decidiu que as industrias podem constituir créditos de PIS e da COFINS pela sistemática não cumulativa sobre dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte dos insumos, da mão-de-obra do parque industrial e do produto final até o local de entrega da mercadoria. Vejamos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. TRANSPORTE DA MATÉRIA PRIMA DO LOCAL DE EXTRAÇÃO AO PARQUE FABRIL. TRANSPORTE DA MÃO-DE-OBRA DO PARQUE FABRIL. TRANSPORTE DO PRODUTO ACABADO ATÉ O PORTO PARA EMBARQUE AO EXTERIOR. DIREITO AO CRÉDITO.

As indústrias podem constituir créditos de PIS/Pasep pela sistemática não cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes dos veículos

utilizados no transporte dos insumos, da mão-de-obra do parque industrial e do produto final até o local de entrega para embarque ao exterior.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito de PIS/Pasep pela sistemática não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA DE MADEIRAS. SERVIÇOS DE TERCEIROS. PLANTIO DE MUDAS. DIREITO AO CRÉDITO.

É de se considerar os serviços de plantio de mudas, prestados por pessoa jurídica domiciliada no País a indústria de madeiras para fins de constituição de crédito de PIS/Pasep pela sistemática não cumulativa. PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO, ESTOQUE DE ABERTURA.

O aproveitamento de crédito presumido corresponde ao estoque de abertura para os quais foi reconhecido o crédito dos combustíveis, lubrificantes e de materiais de embalagem para transporte".

Portanto, a tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas com serviços de transporte em frota própria na atividade industrial, assim como combustíveis e lubrificantes, são insumos essenciais a fabricação do produto final, sendo passível o direito ao creditamento.

5. Observância das Soluções de Consulta

Quanto a observância de Soluções de Consulta, entendo que servem apenas para orientar o posicionamento do julgador, não vinculam o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão externo, que atua com independência técnica.

Neste mesmo sentido, a Procuradoria da Fazenda Nacional - PGFN, editou o Parecer CJU/COJPN Nº 787/2014, que dispõe o seguinte:

"O CARF caracteriza-se como órgão colegiado que sucedeu o Conselho de Contribuintes, paritário, de segunda instância administrativa, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda. À exceção de seu Presidente, os Conselheiros que o compõem não ocupam um cargo público, mas apenas uma função pública.

Como os representantes da Fazenda no CARF não estão jungidos às diretrizes emanadas da RFB, mas sim à legalidade, atuam com independência técnica. Por outro lado, dentro dos limites do exercício de sua função pública, eles se subordinam administrativamente ao CARF".

Este relator, integrante da CSRF, órgão independente e externo da Receita Federal, vinculado apenas a legalidade, não está subordinado a observância de Soluções de Consulta da Receita Federal.

Por derradeiro, por esta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgar apenas conflitos jurisprudências, utilize subsidiariamente em meus minhas razões de decidir, a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015. *in verbis*:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Diante de tudo que foi exposto, nego provimento ao Recurso interposto.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, mas discordo de suas conclusões, quanto ao direito de se aproveitar créditos sobre despesas que não são aplicadas diretamente no processo produtivo do produto destinado a venda.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Como visto, o relator e o acórdão recorrido aplicaram o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

O objeto de discussão no recurso da Fazenda Nacional é quanto à possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade do PIS sobre as despesas incorridas com: 1) o conceito de insumos; 2) créditos relativos a insumos aplicados na parte agrícola que é prévia à atividade industrial propriamente dita. Discute-se aqui a possibilidade de créditos dos chamados insumos dos insumos; e 3) créditos nas despesas incorridas no transporte com frota própria.

1) Conceito de insumos

Como já dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da necessidade e da essencialidade, adotado pelo voto vencido. Apesar de entender que nos critérios de aplicação da não cumulatividade estabelecida ao PIS e a Cofins não seja aplicável o critério da legislação do IPI, como entendem tanto o relator como o acórdão recorrido, não é razoável com a simples leitura da legislação destas contribuições entender que ele é tão amplo a possibilitar abranger bens e serviços que, apesar de serem essenciais às atividades da empresa como um todo, não têm sua utilização direta na produção do bem ou serviço destinado a venda.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento do PIS e da Cofins:

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

(...)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou **produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

(...).

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

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

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

(...).

Ora, segundo estes dispositivos legais, somente geram créditos das contribuições os custos com bens e serviços utilizados como insumos na **fabricação dos bens destinados a venda**. Note que os dispositivos legais descrevem de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitariam ter sido elaborados desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não haveria necessidade de ter descido a tantos detalhes.

No presente caso, é incontrovertido que as referidas despesas são necessárias para a atividade econômica do contribuinte.

Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que os gastos com aqueles bens e serviços estão vinculados às atividades econômicas do contribuinte. Mas o legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviços. Portanto, considerando que tais gastos não se enquadram no conceito de insumos nem foram utilizadas diretamente na fabricação dos produtos não é possível tal creditamento.

2) Insumos dos insumos. Fase agrícola.

Com o conceito de insumos acima estabelecido, tem-se que não é possível a apropriação de créditos relativos aos insumos utilizados na fase agrícola.

O acórdão recorrido e o nobre relator entenderam ser possível o aproveitamento de créditos dos seguintes bens/serviços: aquisição de mudas, fertilizantes, calcário, fosfato natural, produtos químicos utilizados na preparação do solo das mudas, aluguel de máquinas e equipamentos pagos a pessoas jurídicas, como trator, confidor, caminhões, contratação de serviços de pessoas jurídicas, serviço ao combate às formigas, de capina, limpeza da área de plantio de colheita, manutenção de máquinas e equipamentos, máquinas e bens incorporados no ativo imobilizado, adquiridos para utilização da produção de lenha, frete, relacionado as aquisições de insumos e bens do ativo imobilizado, bem como partes e peças, a serem utilizados na produção da lenha e do carvão vegetal.

É evidente que aqui estamos diante de uma empresa que tem a sua atividade produtiva delineada de forma vertical. No lugar de aquirir de terceiros seus insumos a serem utilizados no processo industrial, providencia por si mesma a produção destes, os quais serão utilizados em sua linha final de industrialização do produto destinado a venda. Essa sistemática verticalizada foi criticada na exposição de motivos da MP 135/2003 (convertida na Lei 10.833/2003), abaixo transcrita, no sentido de que a sistemática da não cumulatividade em implantação serviria de estímulo à mudança desses modelos.

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

Mas, por óbvio, esse texto só traduz a intenção do legislador que no art. 3º, inc. II, das referidas leis, estabeleceu que os créditos seriam apropriáveis sobre "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".

Se a empresa produz e vende somente o ferro gusa não é possível que ela se aproprie de créditos de adubos, defensivos, etc utilizados para a produção de eucalipto. Evidente que adubos, defensivos agrícolas e outros bens e serviços atinentes à fase agrícola não são insumos utilizados diretamente no processo produtivo do ferro gusa.

3) Despesas com serviços de transporte de frota própria

O acordão recorrido, bem como o relator, entenderam ser possível apropriação de créditos sobre os gastos incorridos sobre despesas com serviços de transporte em frota própria, bem como, aquisição de combustíveis e lubrificantes, utilizados no transporte entre estabelecimentos das lenhas de eucalipto e do próprio carvão vegetal produzido, são essenciais aos processo de produção, portanto, passíveis de creditamento do PIS e da COFINS.

Pelo mesmo raciocínio utilizado para delinear o conceito de insumos, bem como no item precedente, tratam-se de despesas que não são utilizadas diretamente no processo produtivo do produto destinado a venda. Fosse a atividade do contribuinte uma empresa prestadora de serviços de transporte, de pessoas ou cargas, necessariamente as despesas incorridas na manutenção dos veículos, aí incluídos os combustíveis e lubrificantes, poderiam ser admitidos como insumos.

Volto a repetir o disposto no inc. II do art. 3º das leis que prevê o crédito sobre "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". Note-se que ao incluir combustíveis e lubrificantes, fez no mesmo sentido dos demais insumos: utilizados diretamente na produção do bem ou serviço destinado a venda. Definitivamente não é o caso das despesas com a frota própria de que trata o presente processo.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação a estes três itens analisados. Esclarecendo por oportuno que acompanhei o relator quanto a matéria atinente à solução de consulta.

(assinado digitalmente)
Andrade Márcio Canuto Natal