



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.903740/2010-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.435 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 15 de setembro de 2020
Recorrente FERROESTE INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

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

De acordo com inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro do conceito da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial ou relevante à atividade produtiva.

Em observância ao art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

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

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

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

De acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com combustíveis e lubrificantes destinados aos veículos e máquinas utilizados na movimentação interna de bens e mercadorias

consumidas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem ser descontados da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Luís Felipe de Barros Reche, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Rodolfo Tsuboi.

Relatório

Refere-se o presente processo a litígio instaurado em decorrência de homologação parcial de Declaração de Compensação (DCOMP) relativa a créditos de COFINS não cumulativos vinculados a operações de exportação, apurados no 4º trimestre de 2006, por tê-los considerado, a Autoridade Administrativa, insuficientes para compensar integralmente os débitos informados pela recorrente. Foram declarados créditos em montante de R\$ 26.414,70, dos quais apenas R\$ 17.021,68 foram reconhecidos.

Por economia processual e sintetizar de maneira clara e concisa a realidade dos fatos, reproduzo o Relatório da decisão de primeira instância.

“O contribuinte acima qualificado apresentou Pedido de Ressarcimento – PER de crédito de PIS, com incidência não-cumulativa (exportação) no montante de R\$ 26.414,70, relativo ao 4º trimestre de 2006, com posterior encaminhamento de Declaração(ões) de Compensação – Dcomp relativa(s) ao mesmo crédito.

Os documentos tiveram processamento eletrônico, com intervenção do Serviço de Fiscalização da DRF/Divinópolis, que procedeu a auditoria com vista a averiguar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao PIS e à Cofins, nos períodos de apuração de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, incluindo a análise dos pedidos de ressarcimento de créditos não-cumulativos nos períodos em que ocorreram. O resultado dessa auditoria consta no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 48/54) relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 0610700-2010-00279, objeto do processo nº 10665.721417/2011-19.

De acordo com o TVF, na apuração da base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins foram glosados os valores relativos às diferenças entre os valores contabilizados a título de aquisição de carvão vegetal, pelas notas de entradas emitidas pela própria contribuinte, e os valores das notas fiscais de saída emitidas pelos produtores. Foram glosados também os valores lançados nos grupos contábeis “4.1.2 – Custo da Produção – Carvão Vegetal”, “4.1.3 – Custo Transporte Próprio” e “4.1.5 – Custos das Fazendas”, e, ainda, os gastos contabilizados como aquisição de bens imobilizado, relativos a reflorestamento, aquisições de equipamentos não diretamente ligados à produção dos bens destinados à venda e os relativos a benfeitorias e edificações.

Em função das glosas efetuadas pelo fisco, por entender que tais créditos não estavam em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria, o crédito não foi integralmente reconhecido. Em consequência, houve homologação parcial de sua(s) Dcomp, conforme Despacho Decisório nº de rastreamento 941318725, emitido em 05.07.2011 (fl. 45), do qual o contribuinte tomou ciência em 20.07.2011, conforme tela acostada à fl. 47.

Destaque-se que, em função das glosas efetuadas, a auditoria resultou, ainda, em lançamento de crédito tributário, o que está sendo devidamente tratado no processo nº 10665.721417/2011-19.

Em 18.08.2011, foi protocolizada a manifestação de inconformidade de fls. 02/26, contendo, em síntese, os elementos que se seguem, na forma como foram apresentados pela reclamante.

DIREITO AO CRÉDITO CALCULADO SOBRE O CARVÃO VEGETAL ADQUIRIDO DE PESSOA JURÍDICA

Explica que o produtor rural, ao dar saída no produto, do seu estabelecimento, emite a nota fiscal de saída do carvão vegetal, com base numa presunção da quantidade e da qualidade (tipo) do carvão, já que não conta com os equipamentos necessários para proceder à aferição com precisão. Assim, por ocasião da entrega do produto, a impugnante o mede e classifica e só então calcula o valor a ser pago, emitindo uma nota fiscal de entrada, a qual contém os dados corretos da operação.

Ressalta que a emissão da nota fiscal de entrada se dá em cumprimento à legislação estadual (art. 150 do Anexo IX do RICMS/02 de Minas Gerais – Decreto nº 43.080/2002) e corresponde ao valor efetivamente pago pelo carvão vegetal, motivo pelo qual é o documento que deve servir de base para o cálculo do crédito de que trata o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente de seu valor ser maior ou menor que valor da nota fiscal emitida pelo produtor.

A reclamante cita alguns exemplos em que houve divergência de valor entre a nota fiscal do produtor a sua nota fiscal de entrada, explicando que nem sempre o valor registrado na nota fiscal do produtor é inferior ao valor indicado em sua nota fiscal, o que denota a sua boa fé, e junta aos autos, “a título ilustrativo”, notas fiscais de saída

emitidas pelo produtor rural, notas fiscais de entrada emitidas por ela própria e comprovantes de pagamento.

Afirma que o auditor fiscal apenas se pronunciou nos casos em que o valor da nota de entrada foi superior ao da nota do produtor, glosando a diferença apropriada pela reclamante, mas se calou nos casos em que ocorreu o contrário. Entende que, em se admitindo que o crédito a ser apropriado é sobre o valor da nota fiscal do produtor, a fiscalização deveria ter recalculado o crédito, nos casos em que aquele valor foi superior ao da nota fiscal de entrada, apropriado pela contribuinte e que, não o tendo feito, cabe a retificação do auto.

DIREITO AO CRÉDITO CALCULADO SOBRE OS CUSTOS INCORRIDOS NA PRODUÇÃO DO FERRO GUSA

A reclamante, primeiramente, explica resumidamente como se dá o seu processo produtivo, dividindo-o 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.

Discorre sobre o processo produtivo do carvão vegetal, desde a preparação do solo na produção de mudas, para a formação das florestas de eucalipto, até a queima da madeira nas carvoarias, elencando, ao final, as despesas incorridas nesse processo, tais como: a aquisição de mudas, fertilizantes e outros produtos utilizados na preparação e controle do solo; aluguel de máquinas e equipamentos como trator, confidor e caminhões pipa; serviços diversos empregados na produção de eucalipto, incluindo-se os de manutenção de máquinas e equipamentos; máquinas, equipamentos e bens utilizados na produção da lenha ou do carvão, incorporados ao seu ativo imobilizado; e frete na aquisição de insumos e na aquisição de bens do ativo imobilizado e de suas partes e peças.

A impugnante destaca, ainda, que o carvão vegetal é utilizado tanto como combustível, para gerar calor para o alto-forno, como agente químico, para retirar o oxigênio durante o processo de produção do ferro gusa, de forma que integra o próprio produto final, o que o caracteriza como insumo, para fins de utilização de créditos de PIS e Cofins.

Nesse sentido, a reclamante defende que foram indevidas as glosas efetuadas pela fiscalização dos créditos relativos aos custos incorridos na produção do carvão vegetal, no transporte próprio e na produção da floresta, por terem sido baseadas em conceito de insumo restrito, diverso daquele adotado pela empresa, o qual abrange todos os gastos relacionados à sua produção.

A impugnante argumenta que as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, em que se baseia a fiscalização, equiparam o conceito de insumo aplicável às contribuições de PIS e Cofins ao aplicável ao IPI, desconsiderando as diferenças entre esses tributos, e cita jurisprudência e doutrina nesse sentido.

Defende que os gastos empregados na formação das florestas, de onde se retira a lenha, no transporte próprio da lenha para os fornos, onde se produz o carvão vegetal, e na produção desse carvão, principal insumo utilizado no processo produtivo do ferro gusa, nada mais são do que custos e despesas incorridos no curso e em razão do processo fabril desse produto (ferro gusa), e, portanto, geram direito a crédito de PIS e Cofins, nos termos dos incisos II e IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

DIREITO AO CRÉDITO CALCULADO SOBRE OS CUSTOS IMOBILIZADOS

Gastos com o Reflorestamento Sobre as glosas relativas a estes gastos, a impugnante alega, em primeiro plano, que foi onerada duplamente, uma vez que, em função do entendimento firmado na Solução de Consulta nº 179 da SRRF06/Disit, já havia estornado os créditos, conforme a própria fiscalização admite em seu TVF.

Em segundo plano, defende que o reflorestamento geraria crédito, na qualidade de insumo, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ou, se não, com escoro no inciso VI do mesmo artigo. Sobre isso, defende entendimento contrário ao da RFB, argumentando que os recursos florestais são bens incorporados ao ativo imobilizado da empresa e, como tal, geram direito a crédito, nos termos do inciso

VI do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, faltando apenas que essas leis previssessem, de forma expressa, a forma de cálculo desse crédito.

Nesse sentido, a autoridade competente, segundo a reclamante, deve aplicar, por analogia, a legislação federal pertinente, qual seja, os dispositivos da Lei nº 6.404/1976 (art. 183) e o RIR/99 (art. 334), que prevêem a diminuição do valor contábil dos recursos florestais mediante a apuração de quotas de exaustão, cuja base de cálculo é o próprio custo da floresta.

Por fim, cita Solução de Consulta da RFB, em que se admite o desconto de créditos relativos a despesas com exaustão de floresta.

Gastos Imobilizados com a Aquisição de Equipamentos Utilizados nas Fazendas e com os Fornos de Carvão

A reclamante argumenta que, conforme já explicado em item anterior, os equipamentos utilizados nas fazendas e os fornos de carvão são bens destinados, ao fim e ao cabo, à produção do ferro gusa, e que o fundamento de que tais equipamentos não estariam “diretamente ligados” à produção, utilizado pela fiscalização para efetuar as glosas, não está em consonância com os ditames legais, já que a lei fala apenas em “bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”.

Assim, conclui, em se tratando de bens imobilizados destinados ao seu setor produtivo, a empresa estava legalmente autorizada a apurar os respectivos créditos, nos termos do inciso VI do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Gastos Imobilizados com Benfeitorias e Edificações

No que tange à glosas relativas aos gastos com benfeitorias e edificações, as alegações apresentadas são no sentido de que, se não havia previsão legal para o creditamento das despesas, mediante a depreciação acelerada de 1/48 por mês, havia para o creditamento da taxa de depreciação em função do prazo da vida útil do bem, nos termos do § 1º do inciso II do art. 1º da IN SRF nº 457/2004, que serviu de fundamento para a glosa da fiscalização.

Assim, defende que deveria ser declarada a nulidade do ato administrativo, uma vez que o auditor fiscal, em vez de recalcular o crédito, conforme determina a IN SRF nº 162/1998, glosou-o completamente, desconsiderando a taxa de depreciação indicada pela própria RFB”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG (DRJ/Belo Horizonte) considerou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

" ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE CARVÃO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”.

A recorrente formalizou Recurso Voluntário (doc. fls. 180 a 203)¹ por meio do qual contesta a decisão de piso, trazendo, em essência, os mesmos argumentos utilizados na Manifestação de Inconformidade, alegando ainda, em síntese, que:

- (i) a decisão recorrida teria mantido glosa efetuada pela fiscalização em relação a aquisições de carvão vegetal em virtude de diferença a maior, em valor, entre as notas fiscais de saída e entrada e ausência de emissão de nota fiscal complementar pelo fornecedor para regularizar o valor da operação, apesar de a empresa ter cumprido o que determinaria a legislação do ICMS;
- (ii) ainda que os fornecedores do carvão vegetal não tenham cumprido com a obrigação tributária de emitir as notas fiscais complementares para ajuste dos preços, seria irrefutável seu direito aos créditos glosados (tomados sobre a diferença a maior entre o valor da nota de entrada e o da nota de saída do fornecedor);
- (iii) sempre teria observado o valor real do insumo adquirido, apurando os seus créditos com base nesse valor, creditando-se com o valor da nota de entrada, sendo este maior ou menor do que o valor da nota fiscal do fornecedor, além do que a DRJ/Belo Horizonte teria expressamente reconhecido que os créditos advindos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS deveriam ser calculados com base no valor pago pelo insumo, mas a Delegacia teria alterado o critério jurídico da autuação, ao reconhecer que a aquisição não teria sido comprovada pela empresa;
- (iv) em momento nenhum teria sido intimada a apresentar a comprovação de aquisição dos insumos e que a amostra de documentos que apresentou tinha o objetivo de demonstrar que se creditava corretamente sobre o valor do carvão vegetal que constava nas notas fiscais de entrada emitidas, e não nas notas de saída dos fornecedores, mas tal amostra efetivamente comprovaria a aquisição do produto;

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

- (v) teria direito de tomar créditos em relação a custos de produção relacionados a formação de florestas de eucalipto e produção do próprio carvão vegetal, aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de insumos entre seus estabelecimentos, aquisição de máquinas e equipamentos utilizados nas florestas de eucalipto e nos fornos de carvão e reflorestamento, visto que extremamente necessários e intrínsecos à produção de ferro-gusa, não podendo ser utilizado o conceito de insumo da legislação do IPI;
- (vi) deveria ser revista a glosa dos créditos apurados sobre os custos com reflorestamento diante do estorno dos valores apurados, para que não seja a empresa onerada duplamente, reformando o entendimento do Acórdão recorrido de tais glosas deveriam ser mantidas devido à falta de retificação das declarações, inexistindo as alegadas “diferenças das contribuições” a recolher; e
- (vii) a fiscalização e a DRJ/Belo Horizonte adotam dois pesos e duas medidas ao não permitirem que se considere a nota de saída do fornecedor nas hipóteses em que tenha valor superior à nota de entrada emitidas pela empresa, de forma que, se não for reconhecida a integralidade do direito creditório postulado, é forçoso reconhecer a necessidade de retificação da autuação, para apropriação do crédito registrado também nas hipóteses em que o valor da nota fiscal do fornecedor for superior à respectiva nota fiscal de entrada.

À vista do que expôs, a empresa requer, ao fim de sua peça recursal, a “*parcial reforma do acórdão recorrido, para que seja reconhecida a integralidade do direito creditório postulado, com a consequente homologação total do PER/DCOMP apresentado. E na remotíssima hipótese de ser mantida a autuação, pede seja ela retificada, para que o quantum do direito creditório seja reapurado nos moldes do que foi exposto*”.

Observou-se que a recorrente foi autuada em decorrência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0610700/00279/10, que deu origem ao presente processo, tendo sido lavrado Auto de Infração discutido nos autos do processo nº 10665.721417/2011-19, o qual já foi objeto de decisão administrativa no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, submetido inicialmente a apreciação desta c. Turma em sessão de 18 de setembro de 2019, entendeu este colegiado necessária a realização de diligência para certificar se o que consta do processo nº 10665.721417/2011-19 compreenderia a mesma matéria fática, os mesmos elementos de prova e os mesmos períodos tratados no presente processo. Em caso negativo, deveria a unidade intimar a recorrente a apresentar as notas fiscais, comprovantes de pagamento e os correspondentes lançamentos contábeis, de forma a comprovar a aquisição do carvão e a correta escrituração dos créditos dela decorrentes, detalhando os lançamentos contábeis efetuados pela empresa em relação aos bens e serviços glosados, com descrição individualizada do bem ou serviço e seu respectivo valor, relativamente ao que não foi tratado naquele processo. Emitiu-se então a Resolução nº 3001-000.273 (doc. fls. 285 a 295).

Em resposta à solicitação de diligência efetuada, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Divinópolis - MG (DRF/Divinópolis) esclareceu, por meio do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 348 a 350, que (grifei):

“2. Esclarecemos que o processo nº 10665.721417/2011-19 foi formalizado com suporte no Termo de Verificação Fiscal de 07/06/2011, o qual **descreveu e demonstrou a análise dos créditos de Cofins e PIS vinculados aos trimestres dos anos-calendário 2006 e 2007, inclusive o 4º trimestre/2006 de PIS (objeto deste processo nº 10665.903740/2010-10), compreendendo a mesma matéria fática, os mesmos elementos de prova e inclusive o período tratado no presente processo.**

3. O processo nº 10665.721417/2011-19 foi julgado definitivamente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 13/06/2018, por meio do Acórdão 9303-006.981 cuja decisão foi objeto da Informação Fiscal de 26/03/2020 visando apresentar o cálculo dos valores lançados de ofício mantidos por aquele colegiado.

4. Para tal foram elaboradas novas planilhas de apuração dos créditos, débitos e saldos mensais das contribuições PIS e Cofins aplicando o decidido pela CSRF aos anexos IV, V, VI e VII do Termo de Verificação Fiscal de 07/06/2011 (parte integrante dos Autos de Infração de Cofins e PIS). Nos anexos VII constam os valores principais remanescentes dos débitos de Cofins e PIS a serem exigidos de ofício. Tais planilhas constam nos anexos à Informação Fiscal de 26/03/2020, juntada integralmente por cópia ao presente processo.

5. Com base nas planilhas supracitadas foram reanalisados também os saldos de créditos disponíveis para ressarcimento das contribuições, cujo resultado consta no quadro a seguir, inclusive do PIS do 4º TRIM/2006 (na quinta linha do mesmo).

PER/DCOMP	TRIBUTOS	TRANSMISSÃO	APURAÇÃO	VLR. PEDIDO	VLR. PROCEDENTE
40907.25114.201006.1.5.09-3562	Cofins	20/10/2006	1º TRIM. 2006	133.430,42	120.300,95
27249.49293.301106.1.1.09-9282	Cofins	30/11/2006	3º TRIM. 2006	92.975,36	77.902,70
28440.42101.301106.1.1.08-1779	PIS	30/11/2006	3º TRIM. 2006	40.042,96	16.913,08
42554.95079.150207.1.1.09-5904	Cofins	15/02/2007	4º TRIM. 2006	121.673,41	82.086,45
31664.82217.150207.1.1.08-6443	PIS	15/02/2007	4º TRIM. 2006	26.414,70	17.820,04
10364.05477.130707.1.1.09-4780	Cofins	13/07/2007	2º TRIM. 2007	53.026,21	9.042,21
05292.04959.130707.1.1.08-5117	PIS	13/07/2007	2º TRIM. 2007	11.511,33	1.962,67

6. Encerramos a presente diligência com a juntada de cópia integral da Informação Fiscal de 26/03/2020 do processo 10665.721417/2011-19, bem como deste Relatório, e o encaminhamento dos mesmos à equipe responsável para cientificar o sujeito passivo, que poderá se manifestar dentro do prazo de 30 (trinta) dias caso seja de seu interesse.

7. Decorrido o referido prazo, com ou sem manifestação do sujeito passivo, o presente processo deverá ser devolvido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento.

E, para surtir os efeitos legais, lavramos este termo, assinado digitalmente pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil”.

Cientificada do Relatório de Diligência, a empresa manifestou-se às fls. 357 a 362, alegando em síntese que:

- a) a Informação Fiscal dá conta de que foram revertidas as glosas “decorrentes dos encargos de depreciação e amortização das benfeitorias e edificações em imóveis” (pela DRJ) e “as glosas em relação à aquisição de carvão vegetal” e, por outro lado, como se extrai do acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, foram mantidas as seguintes glosas, por terem sido definidas como “insumos de insumos”: “(a) custos de produção relacionados a formação de florestas de eucalipto e produção do próprio carvão vegetal; (b) aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no trans-porte de insumos entre seus estabelecimentos; (c) aquisição de máquinas e equipamentos utilizados nas florestas de eucalipto e nos fornos de carvão; e (d) custos de reflorestamento, e a eventual duplicidade de exigência.”;

- b) embora “parte dos créditos glosados tenha sido reconhecida nos autos de nº 10665.721417/2011-19 – entendimento que reflete no julgamento do presente caso, já que alcança a contribuição e o período ora discutido – há que se apontar que as sessões de julgamento da CSRF ocorreram anteriormente à edição do Parecer Normativo COSIT n. 5 de 2018 (publicado em 17/12/2018), que levando em consideração o conceito de insumo fixado pelo STJ no REsp n. 1.221.170, julgado sob sistemática dos recursos repetitivos, assentou a possibilidade da tomada de crédito das contribuições sociais sobre aqueles dispêndios referentes aos “insumos dos insumos””;
- c) o fundamento da CSRF para reverter as glosas teria sido o de que “a Manifestante *“tem sua atividade produtiva delineada de forma vertical” e “[N]o lugar de adquirir 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.”*. Assim, se a contribuinte *“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”*”;
- d) em atenção ao que decidiu o STJ no REsp nº 1.221.170 e na linha do entendimento da própria RFB editado no Parecer Normativo COSIT n. 5 de 2018, bem como partindo dos elementos de prova apresentados nos autos do processo nº 10665.721417/2011-19, “cuja pertinência e possibilidade de aplicação ao presente processo foi reconhecida pela própria DRF Autuante, devem ser reconhecidos os créditos de PIS tomados sobre: (a) os custos de produção relacionados a formação de florestas de eucalipto e produção do próprio carvão vegetal; (b) a aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de insumos entre seus estabelecimentos; (c) a aquisição de máquinas e equipamentos utilizados nas florestas de eucalipto e nos fornos de carvão; e (d) os custos de reflorestamento”.

Devolveram-se então os autos para nova apreciação por este colegiado.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015².

² Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

Conhecimento do recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se toma conhecimento.

Análise do mérito

Cuida o presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca indeferimento do Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 21562.11533.290507.1.5.08-3916, relativo a créditos de PIS não cumulativos decorrentes de exportações, no valor de R\$ 21.386,99, apurados no 4º trimestre de 2005, e de declarações de compensação associadas ao crédito.

Sustenta a empresa, em apertada síntese, que as normas editadas pela Receita Federal do Brasil que deram ensejo ao indeferimento de seu pedido de ressarcimento teriam extrapolado os ditames das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, limitando o direito de dedução dos débitos do PIS/COFINS por elas assegurado.

Defende nesse sentido que, nos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, o termo "insumo" teria sido utilizado pelo legislador sem fazer qualquer restrição, de onde conclui que as restrições aos créditos apropriados pela manifestante foram criadas pelo fisco. Vejamos.

Conceito de Insumo

No que toca à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos arts 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF nº 404/2004, os quais adotaram um entendimento restritivo calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

Formaram-se então três correntes de entendimento: (i) a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979; (ii) a que defendia que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99; e (iii) a que defendia um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringia à definição dada pela legislação do IPI e nem deveria ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Em que pese a E. Câmara Superior ter tratado do conceito de insumos em diversos julgados, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão do Superior Tribunal de Justiça –

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

STJ sob julgamento no rito do art. 54-3C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), foi estabelecido o conceito de insumo, tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Vejamos:

“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. 543C 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 determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º N° 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)”.

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do referido Parecer Normativo, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-

se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Extraí-se do julgado que conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa”.

Deve ser analisado então, caso a caso, o insumo utilizado pela empresa na produção de seus bens ou nos serviços que presta e sua subsumção aos conceitos acima estabelecidos. Há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade, de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo ou de prestação do serviço, viabilizando sua execução. O emprego do insumo, ainda que indireto, deve ser feito de forma que a sua subtração obste a execução da atividade da empresa ou, ao menos, implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes.

Restou ainda decidido serem ilegais as IN's nº 247/2002 e nº 404/2004, que aplicavam conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços “aplicados ou consumidos” diretamente no processo produtivo.

Tomando como base esses fundamentos, afasta-se então a tese defendida pela fiscalização e pelo colegiado de primeira instância quanto à necessidade de ação direta do insumo consumido sobre o produto em fabricação, bem como aquela quanto à possibilidade de utilização do conceito de insumo de maneira ampla, englobando todas as despesas associadas à atividade produtiva da empresa.

Bens e serviços utilizados como insumo

Como bem pontuado pela recorrente, a análise do caso ora submetido à apreciação deve observar ao que decidiu o STJ no REsp nº 1.221.170 e na linha do entendimento da editado no Parecer Normativo COSIT nº 5 de 2018, partindo dos elementos de prova apresentados nos autos do processo nº 10665.721417/2011-19, cuja pertinência e possibilidade de aplicação ao presente processo foi reconhecida pela DRF/Divinópolis em relatório de diligência.

A partir da definição do conceito de insumo, para fins do crédito das contribuições para o PIS e COFINS, se tornam necessárias informações associadas ao bem/serviço utilizado como insumo, além de sua relação com as atividades da empresa, de forma a aferir a imprescindibilidade ou a importância de cada item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte e, conseqüentemente, seu grau de relevância/essencialidade no caso concreto.

De fato, como ressaltado pelo Relatório de Diligência, o período associado aos PER/DCOMP em discussão neste processo encontra-se abrangido por Auto de Infração lavrado em decorrência do procedimento fiscal instaurado no processo nº 10665.721417/2011-19, o qual já foi objeto de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF (Acórdão nº 9303-006.981, sessão de 13 de junho de 2018). Destaca a unidade jurisdicionante que o procedimento

fiscal objeto daquele processo compreende a mesma matéria fática, os mesmos elementos de prova e abrange período maior que inclui o período tratado no presente processo, decorrente do indeferimento do PER.

Ocorre que, como bem destacado pela recorrente, tal decisão administrativa ocorreu anteriormente à edição do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 (de 17/12/2018), editado com base no REsp nº 1.221.170, julgado sob sistemática dos recursos repetitivos, e que tem pautado todas as decisões relativas ao conceito de insumo associado ao PIS/COFINS.

Cabe lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, sendo, assim, de observância compulsória por este Relator.

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

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

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

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

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

1.1. Dos "insumos dos insumos..."

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

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

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

Considerando o exposto, e o conceito de insumo aqui adotado (bens necessários ao processo produtivo/fábrica, 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 ferro-gusa. Não faz sentido culpar/penalizar a empresa por ter fabricação/produção própria dos insumos necessários a etapas subsequentes de seu processo produtivo.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

Há que se destacar, no entanto, que o recurso voluntário alude genericamente a custos de produção relacionados a formação de florestas de eucalipto e produção do próprio carvão vegetal. E a autuação remete aos bens/valores constantes das contas "custo da

produção - carvão vegetal" (4.1.2, desmembrado em "serviços de terceiros" - PJ, "frete matéria prima" - PJ, e "aluguel de máquinas e equipamentos"); **"custo transporte próprio"** (4.1.3, desmembrado em "combustíveis e lubrificantes", e "serviços de terceiros" - PJ) e **"custos das fazendas"** (4.1.5, desmembrado em "combustíveis e lubrificantes", "serviços de terceiros" - PJ; e "aluguel de máquinas e equipamentos").

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

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

(...)

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

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

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

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

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

4.1.2. Custo da Produção - Carvão Vegetal

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

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

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

4.1.3. Custo Transporte Próprio

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

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

4.1.5. Custos das Fazendas

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

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

4.1.5.03.0009. Aluguel de Máquinas e Equipamentos - Gastos incorridos com aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção de carvão vegetal, tais como tratores, escavadeiras, carregadeiras, moto serras, etc, utilizados para preparação da terra, plantio, irrigação, manutenção, corte, carregamento de madeira matéria prima do carvão vegetal.

Verificando-se o resultado da análise empreendida na diligência, não se vislumbra, dentro do conceito de insumo adotado por este colegiado, item que seja impeditivo de tomada de crédito por a tal conceito não se amoldar. Não descreve a fiscalização, por exemplo, nenhum gasto com combustível para transporte de pessoas, ou bem que pertença ao ativo imobilizado, ou ainda custo que não seja necessário à obtenção do produto final.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Das glosas em relação à aquisição de carvão vegetal

A fiscalização, nos TVF, informa que verificou, em várias operações de aquisição de carvão vegetal de pessoas jurídicas (relacionadas no Anexo II - fls. 26 a 39, e 95 a 108), que a nota de entrada emitida apresenta valor superior ao da correspondente nota de saída do produtor, tendo sido contabilizado como valor da operação o constante da nota de entrada (de emissão própria), sem que tivesse havido nota fiscal de complementação pelo produtor, tendo sido as diferenças apuradas objeto de glosa pela fiscalização, conforme demonstrado no Anexo IV (fls. 49 a 56, e 118 a 125).

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

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

No recurso voluntário, alega a recorrente que a DRJ fundou a manutenção da glosa em relação a aquisições de carvão vegetal na ausência de emissão de nota fiscal complementar atribuída a terceiro (o fornecedor), sob o qual não possui poder de polícia a recorrente, destacando-se que nem mesmo a legislação do ICMS exige que a nota fiscal complementar seja emitida de forma imediata, destacando ainda que houve alteração do lançamento pela DRJ, pois a autuação glosou créditos em relação aquisições de carvão vegetal por que as notas de entrada (de emissão do próprio contribuinte) tinham valor superior ao das notas fiscais de saída (emitida pelo produtor), que não foram objeto de complementação. Mas o julgador de piso, mesmo acordando com a empresa no sentido de que o valor a ser registrado deveria ser aquele pelo qual a

mercadoria foi efetivamente adquirida, negou o crédito sob o novo fundamento de que não havia provas do efetivo pagamento. E negou ainda crédito nas hipóteses em que as diferenças entre as notas eram desfavoráveis à recorrente, adotando "dois pesos e duas medidas".

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

"Por sua vez, a dispensa de emissão de nota fiscal complementar está prevista no art. 463 do Anexo IX do mesmo RICMS/MG e alcança apenas o produtor rural Pessoa Física, não se aplicando ao caso em questão, já que se tratam de aquisições de produtor Pessoa Jurídica. Sobre estes, o art. 1º da parte 1 do Anexo V do citado Regulamento assim dispõe, em relação à obrigatoriedade da emissão de nota fiscal.

(...)

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

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

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

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

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

"Note-se que a própria reclamante explica que apresenta, "a título ilustrativo", notas fiscais de saída emitidas pelo produtor rural, notas fiscais de entrada emitidas por ela própria e comprovantes de pagamento, o que, por si só, já demonstra que não foram anexados os comprovantes da totalidade dos créditos glosados.

Não obstante, examinou-se a documentação anexada ao processo, mas não foi possível, nos casos apresentados, comprovar o efetivo pagamento dos valores constantes nas notas fiscais de entrada, seja porque não foi efetivado em nome/CNPJ da empresa, seja porque o pagamento foi fracionado em mais de um comprovante, dificultando que se chegasse ao valor da nota fiscal de entrada, ou seja porque havia diversos pagamentos num mesmo extrato, sendo que nenhum dos favorecidos coincidia com o produtor de carvão emitente da nota fiscal associada." (grifo nosso)

É preciso responder a uma pergunta, no caso, para verificar se efetivamente houve alteração de fundamento: o fato de a DRJ verificar se os documentos apresentados comprovavam que o preço efetivamente pago era o que constava nas notas fiscais de entrada demonstra que o julgador havia superado a conclusão da autuação de que o valor da compra é representado "pela nota de saída do produtor"?

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

É lógico, assim, crer que a DRJ superou a argumentação utilizada na autuação para este tópico, e demandou requisitos adicionais (no caso, não cumpridos pela empresa, e sequer cogitados pelo autuante) de comprovação para determinação da correta base de cálculo das contribuições.

A alteração de fundamento pela DRJ equivale à declaração de improcedência da autuação, acompanhada de um novo lançamento, procedimento incompatível com a atividade do julgador. Assim, tem-se que a autuação não merece prosperar em relação a este tópico, ainda antes de analisar os demais argumentos da recorrente, como a impossibilidade de responder pela falta de complementação de nota por terceiro (o produtor) ou a falta de critério da fiscalização (ao computar na contagem de créditos na autuação somente as diferenças em desfavor da recorrente).

Acolhe-se, assim, o argumento da recorrente de que houve alteração de fundamento da autuação pela DRJ para afastar o lançamento neste tópico, referente a aquisições de carvão vegetal de pessoas jurídicas”.

Ressalte-se que o mesmo entendimento relativo aos “insumos dos insumos”, do qual compartilho, tem se materializado em diversos julgados recentes da CSRF, a exemplo do Acórdão nº 9303-009.652, no qual se entendeu que os gastos tidos com a produção dos “insumos do insumo” só dão direito a crédito em uma produção verticalizada, não contemplando a levada a efeito por outras empresas (*verbis*):

““INSUMOS DO INSUMO”. CREDITAMENTO SOMENTE NO CASO DE PRODUÇÃO VERTICALIZADA. Os gastos tidos com a produção dos “insumos do insumo”, como ração para a alimentação dos animais para abate em uma indústria de processamento de carnes, só dão direito a crédito em uma produção verticalizada, não contemplando a levada a efeito por outras empresas”.

À vista do exposto, entendo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusões

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

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche