



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.907753/2011-49
ACÓRDÃO	3401-013.021 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERDIL PRODUTOS METALURGICOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO ACARRETADO PELO VÍCIO APONTADO. *Pas de nulité sans grief.* Para que seja reconhecida a nulidade dos atos do processo administrativo é necessário que seja demonstrado o prejuízo advindo do vínculo que o macula.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE ICMS. EXCLUSÃO PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES.

Na sistemática da não cumulatividade, não integra a base de cálculo o valor das próprias contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser essencial ou relevante ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final

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

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, rejeitando a preliminar de nulidade, e, no mérito, para excluir da base de cálculo o valor das próprias contribuições; excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como cancelar o lançamento no que se refere às aquisições de carvão vegetal de pessoas jurídicas.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Ana Paula Pedrosa Giglio – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio (Presidente), Catarina Marques Morais de Lima (suplente convocado(a)), Celso José Ferreira de Oliveira (Relator), George da Silva Santos, Laércio Cruz Uliana Júnior, Mateus Soares de Oliveira.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento – PER de crédito de COFINS com incidência não-cumulativa (exportação) no montante de R\$ 212.039,96, relativo ao 3º trimestre de 2007, com posterior encaminhamento de Declaração(ões) de Compensação – Dcomp relativa(s) ao mesmo crédito.

O Pedido de Ressarcimento foi indeferido em sua totalidade e, consequentemente, as DComps foram não homologadas.

Por bem descrever os fatos e situar controvérsia, adoto o relatório da Resolução nº 3302-001.752, o qual, por sua vez, adotara o relatório constante do Acórdão da Manifestação de Inconformidade. Vejamos:

O contribuinte acima qualificado apresentou Pedido de Ressarcimento - PER de crédito de Cofins com incidência não-cumulativa (exportação) no montante de R\$ 212.039,96, relativo ao 3º trimestre de 2007, com posterior encaminhamento de Declaração(ões) de Compensação - Dcomp relativa(s) ao mesmo crédito.

Os documentos tiveram tratamento manual, 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 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. 06/18) relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0610700-2012-00016, objeto do processo nº 10665.721702/2012-11.

De acordo com o TVF, foram glosados, integralmente, os créditos relativos aos seguintes itens: material de laboratório; reposição florestal; lançados no grupo “Transporte Próprio Outros Custos” (DIV e SGP - aluguel e arrendamento, combustíveis e lubrificantes, manutenção e reparos, pneus e câmaras peças e acessórios veículos, serviços de terceiros PJ na conta 00596) e serviços terceiros PJ (conta 00215 - serviços de informática). Parcialmente, foram glosados: serviços terceiros PJ (conta 00223 - acompanhamento de embarque, agenciamento de cargas, análises químicas, consultoria, draft, inspeções, remessa postal expressa, serviços aduaneiros, despesas com operações de câmbio, encargos de exportação e outras); fretes rodoviários (despesas com remessa posta expressa); fretes e carretos (de itens destinados a laboratório ou transporte); serviços terceiros PJ (conta 00543 - assessoria, consultoria, avaliação ambiental e conta 00566 -

avaliação ambiental e segurança do trabalho). Também foram glosados os créditos sobre as diferenças apuradas entre os valores constantes nas notas fiscais de entrada emitidas pela empresa e as respectivas notas fiscais de saída emitidas pelo fornecedor, na compra de carvão. E, na reconstituição do controle da utilização dos créditos feita pela fiscalização, foram desconsiderados os saldos de créditos de períodos anteriores, em função de procedimento fiscal anterior, relativo ao ano-calendário de 2006, que concluiu que tais créditos eram inexistentes.

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 reconhecido (Despacho Safis à fl. 59). Em consequência, houve não homologação de sua(s) Dcomp, conforme Despacho Decisório da Seção do Orientação e Análise Tributária - Saort da DRF/Divinópolis, emitido em 18.07.2012 (fls. 73/74), do qual o contribuinte tomou ciência em 23.07.2012, conforme tela acostada à fl. 75.

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 n° 10665.721702/2012-11.

Em 22.08.2012, foi protocolizada a manifestação de inconformidade de fls. 77/92, contendo, em síntese, os elementos que se seguem.

Inicia demonstrando a tempestividade do seu recurso e afirmando serem equivocados os argumentos que indeferiram seu pedido de resarcimento, os quais teriam cerceado seu direito ao aproveitamento de créditos. A seguir, passa ao mérito, abordando cada item separadamente.

Da Preliminar: Dos Fundamentos Fáticos e de Direito - Da homologação tácita do pleito - decurso de prazo de 05 (cinco) anos - Art. 74 da Lei nº 9.430/1996 - Princípios constitucionais da legalidade e segurança jurídica - Aplicabilidade ao Pedido de Restituição:

Preliminarmente, alega a ocorrência de homologação tácita, tendo em vista que o PER foi enviado em 09.05.2007 e a ciência da manifestação da Fazenda Pública que indeferiu o pedido só ocorreu em 23.07.2012, tendo transcorrido, portanto, mais de 05 (cinco) anos, contados da entrega do pedido, nos termos do art. 74, §§.1º, 2º e 5º, da Lei nº 9.430/1996. Invoca ainda os arts. 156, VII, e 150, §§ 1º e 4º, do CTN, por entender tratar-se de restituição pela sistemática do regime de lançamento por homologação, alegando que decorreu mais de 05 (cinco) anos entre o envio do pedido e a notificação do contribuinte. Da exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins e do PIS - Das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 - Afronta ao art. 195 da Constituição da República d 1988 - Glosas indevidas: Entende que, uma vez que as contribuições possuem como fato gerador o faturamento mensal, que corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, o ICMS deve se excluído, uma vez que se trata de receita do Erário Estadual e, portanto, despesa do contribuinte, não compondo sua receita. Nesse

sentido, a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições caracterizaria violação ao art. 195, I, da Constituição Federal. Sobre o assunto, transcreve julgados do STF e do TRF1. Da exclusão da Cofins e do PIS de sua própria base de cálculo - Art. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 23 do Decreto nº 4.524/2002 - Glosas indevidas: Alega que o art. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e o art. 23 do Decreto nº 4.524/2002 definem o que não integra a base de cálculo das contribuições e que não estipulam que estas sejam calculadas “por dentro”, ou seja, que integrem a sua própria base de cálculo, citando Solução de Consulta da RFB. Assim como no caso do ICMS, defende que a não exclusão das contribuições da sua base de cálculo implicaria no recolhimento de tributo sobre tributo e que tais contribuições não estariam inseridas no conceito de faturamento. Dos valores mensais das receitas auferidas como Recuperação de Despesas lançadas - Despesas pagas antecipadamente e descontadas em folha salarial - Glosas indevidas: Alega que os valores considerados pela fiscalização como omissão de receita, nos meses de janeiro, março, abril e novembro, se tratam de reembolsos de desconto de alimentação, vale-transporte e plano de saúde, que se encontravam contabilizados indevidamente como “recuperação de despesas”. Segundo afirma, tais valores se referem a despesas pagas antecipadamente pela empresa e, posteriormente, descontadas dos salários dos funcionários, não constituindo, portanto, receitas tributáveis. Anexou folhas do razão analítico, em que consta a discriminação dessas receitas. Das aquisições de carvão vegetal de Pessoa Jurídica - Notas Fiscais Complementares de responsabilidade do fornecedor (produtor) e não da contribuinte - Glosas indevidas: O impugnante explica que a produção do carvão vegetal se dá em áreas rurais, que não dispõem de equipamentos precisos de medição e pesagem, de forma que as notas fiscais emitidas pelos fornecedores correspondem a apenas uma expectativa de peso e quantidade, sendo que, no momento da entrada do produto no estabelecimento do comprador (no caso, o reclamante), quando ocorre a pesagem, e a quantidade e peso são confirmados, é emitida uma nota fiscal correspondente à efetiva aquisição da matériaprima, com o valor real da compra, e com base na qual o preço então é pago. Com fundamento no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, defende que está correto o creditamento das contribuições sobre o valor da nota emitida, já que é o valor efetivamente pago. Por outro lado, alega que não pode ser autuada por não possuir a nota fiscal complementar, requerida pela autoridade fiscal, uma vez que esta é de inteira responsabilidade do fornecedor, do qual seriam cobrados esses valores complementares, no caso de sofrer uma fiscalização.

Do direito ao resarcimento de Crédito de Cofins-Exportação - Itens integralmente glosados - Necessidade de acolhimento da presente defesa - Glosas indevidas: O impugnante defende que os itens glosados tratam-se de insumos diretamente ligados à produção do ferro gusa, e aborda, separadamente, cada grupo de crédito glosado. **Material de Laboratório e Reposição Florestal - Contas 01089 e 00535:** Alega que “os gastos com aquisição de material de laboratório e os investimentos na reposição florestal estão

DOCUMENTO VALIDADO

diretamente ligados à produção e análise dos insumos” e que não há como realizar a venda de ferro gusa sem a utilização de carvão vegetal, bem como anterior análise técnica, química e física dos materiais utilizados na produção. Defende que, uma vez que o carvão vegetal é matéria-prima para a sua produção, todos os gastos no processo de extração, análise e preparo do carvão estão vinculados ao seu produto final, direta ou indiretamente, enquadrando-se como insumo, diferentemente do que entendeu o auditor fiscal, que lhe deu interpretação fora do escopo dos contornos legais. Especificamente sobre a reposição florestal, alega que, por compreender ações que visam estabelecer a continuidade do abastecimento de matéria-prima florestal, através da obrigatoriedade da recomposição do volume explorado, está diretamente ligada ao custo de aquisição do carvão. Do Grupo Contábil “Transporte próprio e outros custos”: Aduz ter direito aos créditos relativos aos veículos e seus acessórios, por terem sido utilizados diretamente na atividade econômica do ferro-gusa, “no auxílio da cadeia produtiva”. No que diz respeito aos aluguéis, afirma que envolviam equipamentos e máquinas também vinculados ao processo produtivo, seja do ferro gusa, como das matérias-primas utilizadas na sua produção. Destaca que os dispositivos legais sobre a matéria instituem a possibilidade de aproveitamento de créditos para as despesas e custos relativos a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, “utilizados nas atividades da empresa” e que o auditor deu interpretação extensiva aos contornos legais. Defende que o conceito de atividade econômica deve se referir a todo o processo que envolve a produção, englobando a disponibilização e transporte da matéria-prima, e que tal conceito não fora bem definido pela autoridade fiscal no seu despacho decisório. Acrescenta que, de acordo com os seus contratos de locação/arrendamento de caminhões, as despesas de manutenção são de sua responsabilidade, de forma que arca com todas as despesas com pneus, câmaras, peças e acessórios, que, ao serem utilizados em máquinas e equipamentos diretamente envolvidos no processo produtivo, sofrem desgastes, danos ou perdas de propriedades físicas ou químicas. Em seu favor, cita diversas Soluções de Consulta da RFB, e salienta que possui, ainda, tratores que operam no pátio interno da empresa, carregando insumos e produtos acabados. Sobre o direito ao creditamento de combustíveis e lubrificantes, defende que está previsto no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dos Pedidos: Resume seu pedido, requerendo, diante do exposto, a reforma da decisão recorrida, dando provimento ao recurso, com deferimento dos valores objeto do pedido de restituição, por sua expressa e inequívoca homologação, e, no caso de ser ultrapassada essa preliminar argüida, o reconhecimento e homologação das Dcomp, consoante as razões apresentadas em relação às glosas efetuadas.

Em 08 de abril de 2013, através do Acórdão nº 02-43.756, a 1^a Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Belo Horizonte/MG, por unanimidade de votos, julgou

improcedente a Manifestação de Inconformidade. A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 16 de abril de 2013, e-folhas 130. A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 02 de maio de 2013, de efolhas 132 à 149. Foi alegado: - Preliminar: • Nulidade do Acórdão recorrido - Decisão extra-petita. - Do Mérito: • Da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS - Das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 - Afronta ao art. 195, da Constituição da República de 1988 - Glosas indevidas; • Da exclusão da COFINS e do PIS de sua própria base de cálculo - Art. 1º, da Lei 10.637/2002; Art. 1º, da Lei 10.833/2003; art. 23, do Decreto nº. 4.524/2002 - Glosas indevidas; • Dos valores mensais das receitas auferidas como Recuperação de Despesas lançadas - Despesas pagas antecipadamente e descontadas em folha salarial - Glosas indevidas; • Das aquisições de carvão vegetal de Pessoa Jurídica — Notas Fiscais Complementares de responsabilidade do fornecedor (produtor) e não da contribuinte — Glosas indevidas; • Do direito ao ressarcimento de Crédito de Cofins-Exportação - Itens integralmente glosados - Necessidade de acolhimento da presente defesa - Glosas indevidas: o Material de Laboratório e Reposição Florestal - Contas 01089 e 00535; o Do Grupo Contábil “Transporte próprio e outros custos”.

Dos Pedidos:

Pelo exposto, considerando o vício formal da decisão conforme exposto no tópico IV, requer que seja decretada a nulidade do Acórdão recorrido com o retomo dos autos para a instância inferior para novo julgamento. Caso seja ultrapassada a preliminar acima arguida, o que só se admite por argumentar, requer a reforma integral do Acórdão ora recorrido, demonstrada a insubsistência e improcedência do indeferimento do pleito da Recorrente, com o consequente reconhecimento e a homologação, nos termos solicitados via Dcomp, da totalidade do crédito de COFINS não cumulativa - Exportação lançado, consoante as razões descritas no tópico V.

É o relatório

Por sua vez, em 23 de junho de 2021, a 2^a Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção deste tribunal administrativo, resolveu converter o julgamento em diligência com o sobrestamento do processo até o julgamento definitivo do processo nº 10665.721702/2012-11, auto de infração que deu fundamento ao indeferimento do pedido de ressarcimento e, consequentemente, a não homologação das compensações. Isso porque havia sido julgado o mencionado processo, conforme ementa abaixo reproduzida. Vejamos:

O Processo foi julgado pela **4^a Câmara / 3^a Turma Ordinária, na Sessão de 10 de dezembro de 2014, Acórdão nº 3403-003.449**, recebendo a seguinte Ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE ICMS. EXCLUSÃO PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES.

Na sistemática da não cumulatividade, o valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP. Contudo, não integra a base de cálculo o valor das próprias contribuições.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE ICMS.

Na sistemática da não cumulatividade, o valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo da COFINS. Contudo, não integra a base de cálculo o valor das próprias contribuições.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente 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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ANÁLISE ADMINISTRATIVA.

IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 2/CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APPLICABILIDADE. SÚMULA 4/CARF.

A partir de 01/04/1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa SELIC.

Considerando, pois, que os débitos de PIS discutidos neste processo foram objeto de lançamento de Auto de Infração no Processo Administrativo Fiscal nº 10665.721702/2012-11, entendo que o presente julgamento deve ser sobreposto

na unidade de origem, até que haja decisão definitiva no processo nº 10665.721702/2012-11. Após o julgamento definitivo de referido processo, a unidade de origem deverá:

1. Trazer, ao presente processo, cópia da decisão definitiva do processo administrativo nº 10665.721702/2012-11, com todos os documentos essenciais;
2. apure o reflexo do desfecho do Processo Administrativo Fiscal nº 10665.721702/2012-11 referente aos créditos no presente processo.
3. que se apure a existência ou não de saldo credor.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.

Em 28 de julho de 2022, a unidade de origem, a partir da Minuta de Cálculo elaborada com fulcro no Acórdão nº 3403-003.449 – 4^a Câmara / 3^a Turma Ordinária, de 10/12/2014, referente ao processo nº 10665.721702/2012-11, informou o direito creditório referente a COFINS, do 3º trimestre de 2007, e o presente processo foi reencaminhado ao CARF e, em 07 de maio de 2024, encaminhado por sorteio a este relator.

É o relatório.

VOTO

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

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

Preliminar

A recorrente alega que a decisão de primeira instância foi extra petita e que não há em sua impugnação, como não há em seu recurso voluntário, alegação quanto a homologação tácita.

De fato, é fácil verificar que a recorrente tem razão quanto a inexistência de tais alegações.

No entanto, não há demonstração de que a decisão que afasta a nulidade por haver havido homologação tácita tenha trazido qualquer prejuízo à recorrente. Embora, tenha havido tal decisão, em nada se obstou a análise dos argumentos da recorrente. Ou seja, não houve prejuízo para a recorrente e em nada lhe aproveitaria a decretação de nulidade da decisão de primeira

instância neste ponto. Todas as suas alegações foram consideradas pela decisão de primeira instância. Enfim, *pas de nulité sans grief*.

Mérito

Em relação ao mérito, adoto como razões de decidir as razões expostas no Acórdão nº **3403-003.449**, excetuadas, evidentemente, as razões que não se coadunam com o quadro normativo e jurisprudencial atual. Assim, reproduzo em sua inteireza as razões que adoto para decidir e, em seguida, faço a distinção daquelas que foram superadas, posteriormente, por decisões a que devemos a necessária obediência. Exemplo disso é a exclusão da base de cálculo das contribuições (PIS e COFINS) do ICMS.

1. Da preliminar de decadência

Afirmou a empresa, ainda na impugnação, que houve decadência em relação aos meses de fevereiro a maio de 2007, conforme art. 150, § 4º do CTN, tendo havido pagamento antecipado. A DRJ aprecia a matéria, verificando que não houve antecipação de pagamento nos períodos analisados, sendo aplicável a regra decadencial do art. 173, I do CTN. Em sede recursal, a empresa afirma (fl. 751) que “constatada a existência de pagamentos anteriores”, aplica-se a decadência, e que os julgadores “omitiram o fato de que houve a existência de pagamentos anteriores, o que remete para a contagem de acordo com o art. 150, § 4º do CTN”. No entanto, não demonstra quais são tais pagamentos, indicando, por exemplo, os valores e as datas de recolhimento dos DARF. A premissa da defesa é correta, e está em consonância com o entendimento expresso pelo STJ no REsp nº 973.733/SC, na sistemática do art. 543C do CPC (de que na ausência de pagamento, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, I do CTN, mas havendo pagamento antecipado aplica-se o comando do art. 150, § 4º do CTN). Contudo, a conclusão é incorreta, pois busca a recorrente aplicar a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN em caso no qual não se verificou a existência de pagamento antecipado. Improcedente, então, a alegação de decadência.

2. Da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS Sustenta a recorrente ainda que o valor do ICMS não compõe a receita, tampouco o faturamento, devendo ser excluído da base de cálculo das contribuições. Sobre o tema, é de se destacar que as leis que regulam a matéria (no regime não cumulativo, que é o tratado nos autos) são as de nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que dispunham, à época dos fatos, em seus arts. 1º:

“Art. 1º A contribuição (...) tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende 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. § 2º A base de cálculo da contribuição (...) é o valor do faturamento, conforme definido no caput. § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: (...) III auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; (...) VII decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.” (grifo nosso) O texto normativo apresenta a base de cálculo no § 2º de seu art. 1º, a partir do conceito de faturamento do caput, detalhado no § 1º. E no § 3º são relacionadas as exclusões, entre as quais não se encontra menção ao ICMS pago (apesar de haver menção expressa de exclusão à transferência onerosa a terceiros de ICMS originado de operações de exportação). Assim, por ausência de previsão legal, descabe a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições. Entender de forma diversa da expressa na lei, acrescentando a hipótese de exclusão, em face de princípios de ordem constitucional, implicaria análise administrativa de constitucionalidade, o que é vedado a esta corte administrativa, conforme assenta a Súmula CARF nº 2: “Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.” Nesse sentido decidiu de forma unânime esta turma (inclusive com a atual formação): “CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE ICMS. Na sistemática da não cumulatividade, o valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.” (Acórdão n. 3403001.774. Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 26.set.2012) “EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. Até que o Supremo Tribunal Federal venha a decidir definitivamente em Repercussão Geral o Recurso Extraordinário nº 574.706 e a Ação Direta de Constitucionalidade nº 18, em que há medida liminar deferida pelo plenário do STF, quando, a partir de então, a decisão será oponível contra todos e à própria administração, sendo ela positiva ou negativa aos contribuintes, não há como dar guarida ao pedido da Recorrente.” (Acórdão n. 3403003.045. Rel. Cons. Luiz Rogério Sawaya Batista, unânime, sessão de 29.mai.2014)

Contudo, no que se refere à cobrança “por dentro”, assiste razão à recorrente, não existindo na legislação de regência das contribuições (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) qualquer comando expresso que indique que o valor das próprias contribuições integra a base de cálculo. E a DRJ sugere que a ausência de exclusão expressa da base de cálculo implicaria a cobrança “por dentro”, em raciocínio que levaria à consequência de que praticamente todos os tributos existentes no Brasil fossem cobrados por tal metodologia (o que não parece lógico e adequado ao sistema tributário nacional, e à legalidade atinente à matéria). Veja-se que na

hipótese em que se quis especificamente incluir as contribuições em sua própria base de cálculo, o legislador o fez (v.g., art. 7º, I da Lei nº 10.865/2004, em sua redação original). Deve assim ser afastado o lançamento correspondente ao valor das próprias contribuições inseridas na base de cálculo. Tem-se, assim, que na base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deve ser incluído o ICMS, mas não o valor das próprias contribuições. 3. Da “recuperação de despesas” A fiscalização informa ter detectado que em confronto do DACON com o razão das contas referentes a “recuperação de despesas” (3.3.2.03.0002, 3.3.2.04.0002 e 3.3.2.04.0003) verificou-se que a empresa omitiu o valor de tais receitas nos meses de janeiro, março, abril e novembro, sendo que para o mês de maio o valor é superior ao da receita auferida (possivelmente incluindo extemporaneamente valores de meses anteriores). Em sua defesa, a recorrente afirma que a autuação considerou reembolsos de desconto de alimentação, vale transporte e plano de saúde contabilizados nas contas “recuperação de despesas lançadas”. Em relação a este tema, como destacou o julgador de piso, “as recuperações ou devoluções de custos” “integram a receita bruta operacional”, conforme expressa o art. 44, III da Lei nº 4.506/1964, dispositivo legal vigente que não pode ser afastado pelo julgador de piso em face da já citada Súmula CARF nº 2. Ademais, como também já salientado pela DRJ, a lista de exclusões da base de cálculo das contribuições (art. 1º, § 3º das leis de regência) é exaustiva, não encontrando guarida ali o pleito da recorrente

Assim, procedente o lançamento efetuado em relação a tal tópico.

4. Das diferenças na aquisição de carvão vegetal

Afirma o fisco, em relação às aquisições de carvão vegetal de pessoas jurídicas, que as notas fiscais de saída do fornecedor continham valores diferentes dos constantes nas notas fiscais de entrada emitidas pela recorrente. E, em diversos casos, a nota de entrada tinha valor superior ao da nota de saída do produtor/vendedor, tendo sido contabilizado como valor da operação o constante da nota de entrada. Intimada a apresentar nota fiscal de complemento do valor emitida pelo vendedor, documento hábil à utilização do crédito, a recorrente informou não haver tais notas complementares. Assim, a recorrente onerou injustificadamente (com nota de emissão própria) a base de cálculo dos créditos a obter em relação às aquisições, tendo sido glosadas as diferenças positivas individualizadas entre o valor constante das notas de entrada e aquele inserido nas notas de saída do fornecedor/vendedor. A empresa alega, em sua defesa, que a produção do carvão é efetuada em áreas rurais, sem equipamentos precisos de medição e pesagem, sendo tais medições/pesagens efetuadas quando do recebimento da mercadoria pela empresa, seguindo-se a emissão de notas fiscais de entrada, com pesos e valores corretos (que refletem os valores efetivamente pagos). E acrescenta que a emissão de nota complementar de saída independe da vontade da empresa, sendo providêncial do fornecedor, não podendo prejudicar o direito de crédito. Os valores de aquisição foram considerados para IRPJ e CSLL, e não podem ser simplesmente desconsiderados nas contribuições em análise.

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

efetivamente norteou as operações de aquisição, atribuindo maior importância ao aspecto formal (emissão de nota complementar) do que ao material (verificação do valor praticado nas aquisições). Como sugere a decisão de piso (que, no entanto, impõe o ônus à recorrente), a prova do valor efetivo da aquisição de carvão vegetal pode ser feita, por exemplo, a partir das transferências de numerário entre o adquirente e o fornecedor. E a fiscalização poderia ter, ainda no curso do procedimento fiscal, intimado a empresa a apresentar tais documentos, e, a partir de sua apresentação (ou da ausência de apresentação) ter efetuado corretamente eventual lançamento. Assim, afasto o lançamento em relação às aquisições de carvão vegetal de pessoas jurídicas por não ter o fisco reunido os elementos necessários à autuação.

5. Da delimitação do conceito de insumos para as contribuições O termo insumo é polissêmico. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e 10.833/2003. Na busca de um norte para a questão, poder-se-ia ter em consideração os teores do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com base no art. 66 da Lei nº 10.637/2002) e do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (editado com alicerce no art. 92 da Lei nº 10.833/2003), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, estabelecem entendimento de que o termo insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda abrange *“as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado”* e *“os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”*. Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR (ambas frequentes na jurisprudência deste CARF). Contudo, tal tarefa se revela improfícua, pois em face da legislação que rege as contribuições, o conceito expresso nas normas que tratam do IPI é demasiadamente restritivo, e o encontrado a partir da legislação do IR é excessivamente amplo, visto que se adotada a acepção de *“despesas operacionais”*, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão v.g. incisos IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária. A Lei nº 10.637/2002, que trata da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa, e a Lei nº 10.833/2003, que trata da COFINS não cumulativa, explicitam, em seus arts. 3º, que podem ser descontados créditos 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 ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)*” (grifo nosso) A mera leitura dos dispositivos legais já aponta para a impossibilidade de se considerar como insumo um bem ou serviço que não seja utilizado na produção ou fabricação

do bem destinado à venda. Há, assim, que se acolher a argumentação de que o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final, como vem reiteradamente decidindo esta Terceira Turma (v.g. Acórdãos nº 3403002.469 a 477; nº 3403001.893 a 896; nº 3403001.935; nº 3403002.318 e 319; e nº 3403.002.783 e 784), inclusive com a formação atual: “*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. (...).*” (Acórdão nº 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime – em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014) Isto posto, cabe analisar a adequação ao conceito de insumo das rubricas questionadas no presente contencioso, já destacando que não se identifica com a legislação do IPI (como pareceu entender o fisco ao efetuar algumas glosas), nem com a derivada da legislação do IR.

5.1. Das glosas em espécie

Como relatado, a fiscalização relaciona itens totalmente glosados (como custos com material de laboratório; e com reposição florestal) e itens parcialmente glosados, tratando ainda de armazenagem e frete na operação de venda. A defesa, no entanto, faz menção apenas aos custos com material de laboratório e com reposição florestal (informando que estão diretamente ligados à produção de ferro gusa, pois não há como produzir ferro gusa sem carvão vegetal, e todo o processo necessário a sua extração, análise e preparo), e sobre veículos e seus acessórios (pneus, câmaras, peças e acessórios dos veículos, que sofrem desgastes, danos ou perdas de propriedades físicas ou químicas ao serem utilizados em máquinas e equipamentos que efetivamente respondem diretamente no processo produtivo), aclarando que foram utilizados na cadeia produtiva de ferro gusa, e que além dos caminhões, a empresa possui ainda tratores, que operam no pátio interno da empresa, realizando “o carregamento de insumos e produtos acabados”. Em relação a combustíveis e lubrificantes, sustentou que há previsão legal expressa para desconto de créditos.

5.1.1. Dos custos com material de laboratório e com reposição florestal

Tendo em conta o conceito de insumo adotado por este tribunal administrativo, é preciso verificar se tais rubricas estão a ele amoldados, possibilitando a tomada de créditos. A glosa, em relação a custos com material de laboratório e com reposição florestal (aquisição de direito de vinculação florestal com eucalipto, inclusive de pessoas físicas) tem o seguinte fundamento (fls. 23):

Material de Laboratório (00535): não são insumos da produção;

ii) Reposição Florestal (01089 e 01101): não são bens ou serviços utilizados como insumo na produção. Conforme demonstram cópias de contratos, comprovantes de pagamentos e demais elementos entregues pelo contribuinte em 31/05/2012, trata-se de aquisição pelo contribuinte de direitos de vinculação florestal com eucalipto. Foram inclusive consideradas pelo contribuinte, neste item, algumas aquisições de pessoa física (Paulo Kras Borges), em relação às quais o crédito é expressamente vedado.” Verificando os registros em DACON, percebe-se que a discriminação: da conta 00535 é “material de laboratório”, sem especificação; da conta 01089 é “reposição florestal”, também sem especificação; e da conta 01101, simplesmente “reposição florestal SGP” (fls. 30 e 32). A defesa alega que “os gastos com aquisição de material de laboratório e os investimentos na reposição florestal estão diretamente ligados à produção e análise dos insumos” e que “não há como realizar a venda de ferro gusa sem a utilização carvão vegetal (sic) bem como anterior análise técnica, química e física dos materiais utilizados na produção”. E conclui (fl. 759)

Ora, se para a produção do ferro-gusa, o carvão vegetal figura como matéria prima, consequentemente, todo o processo para sua produção, extração, análise e preparo estará relacionado à fabricação do ferro em si, quando esta for a sua destinação.

Desta forma, fica claro que o material utilizado em laboratório, bem como a reposição florestal, e, consequentemente, a produção de carvão vegetal estão diretamente vinculados ao processo produtivo, seja quanto ao produto final diretamente, seja indiretamente, com relação às matérias primas utilizadas na produção do ferro gusa, que é o produto final em questão.

Como se percebe, a explicação é demasiadamente sintética para que se possa concluir que os gastos com aquisição de material de laboratório são necessários ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. Estar “vinculado” direta ou indiretamente ao processo produtivo não significa “ser necessário à obtenção do produto final”. Assim, ausente qualquer explicação mais detalhada de como os gastos com laboratório efetivamente se relacionam à obtenção do produto final, cabível o lançamento. No que se refere especificamente aos “investimentos na reposição florestal”, a recorrente alega, também sinteticamente, que (fl. 760):

Acerca da reposição florestal, tem-se que a mesma está diretamente ligada ao custo da aquisição de carvão, uma vez que entende-se por reposição florestal o conjunto de ações desenvolvidas que visam estabelecer a continuidade do abastecimento de matéria prima florestal aos diversos segmentos consumidores, através da obrigatoriedade da recomposição do volume explorado, mediante o plantio com espécies florestais adequadas.

Assim, também pela falta de detalhamento de como os investimentos se relacionam à obtenção do produto final, procedente o lançamento.

5.1.2. Das despesas com locação/arrendamento de caminhões e pá carregadeiras, e demais despesas relacionadas a esses veículos/equipamentos

A fiscalização efetua ainda outras glosas contestadas pela empresa, em relação ao grupo contábil “transporte próprio outros custos (DIV e SGP)” (fls. 23/24): “*Trata-se de despesas com locação/arrendamento de caminhões e pá carregadeiras (conta 00588), bem como demais despesas relacionadas a esses veículos/equipamentos, e eventualmente a veículos já adquiridos pelo contribuinte por pagamento do valor residual (combustíveis, manutenção, peças, pneus). Segundo explicações dadas pelo contador e procurador da empresa, os veículos locados seriam utilizados tanto no transporte de insumos dos fornecedores para o estabelecimento do contribuinte, deslocamentos no pátio (pá carregadeira), bem como de seus produtos acabados (ferro gusa) para os acquirentes. Entretanto, conforme cópias dos contratos de locação apresentados, os veículos/equipamentos locados destinam-se genericamente a utilização pelo contribuinte ‘nos serviços relacionados ao seu objeto social’. Os fretes sobre compras, quando por conta do comprador, integram o custo de aquisição dos bens, de acordo com o art. 289, § 1º do Decreto nº 3000/99 (RIR/99). Nos casos das despesas com locações e arrendamentos lançadas nas contas desse grupo contábil, não há como considerá-las fretes sobre compras ou fretes nas operações de vendas, uma vez que trata-se de valores devidos mensalmente, estabelecidos em contrato, independentemente da utilização ou não dos bens locados, os quais ficam à disposição do locatário/arrendatário. Desta forma, não é possível, como no caso de fretes contratados com emissão de conhecimentos de transportes, segregar, quantificar e atribuir essas despesas a custos de aquisição de insumos específicos ou a operações de vendas de produtos. Também, por suas características (veículos de transporte), os bens locados não são utilizados diretamente na produção dos itens destinados à venda. Observa-se ainda que nos meses de janeiro, março e abril foram consideradas algumas despesas com aluguéis de veículos devidos a pessoas físicas, em relação às quais o crédito é expressamente vedado. Pelas razões aqui apresentadas, todas as despesas lançadas no grupo contábil “TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS” (DIV E SGP), cujas contas contábeis estão indicadas no quadro acima, foram glosadas pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.” E,*

derradeiramente, efetua o fisco glosas parciais em relação aos seguintes itens (fls. 24/25), por não estarem diretamente ligados à produção de bens destinados à venda nem apresentarem-se como despesas com armazenagem e frete na operação de venda:

“i) Serviços Terceiros – PJ (conta 00223 – do grupo DESPESAS C/ VENDAS – MERCADO EXTERNO DIV).

Glosadas despesas com acompanhamento de embarque, agenciamento de cargas, análises químicas, consultoria, draft, inspeções, remessa postal expressa, serviços aduaneiros, despesas com operações de câmbio, encargos de exportação e outras conforme relação do Anexo VI. ii) Fretes Rodoviários (conta 00224 – do grupo DESPESAS C/ VENDAS – MERCADO EXTERNO DIV). Glosadas despesas com remessa postal expressa. iii) Fretes e Carretos (conta 00528 – do grupo OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO DIV). Glosadas despesas com fretes de itens destinados a laboratório ou transporte.

iv) Serviços de Terceiros PJ DIV (conta 00543 – do grupo OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO DIV). Glosadas despesas com assessoria, consultoria, avaliação ambiental. v) Serviços de Terceiros PJ (conta 00566 – do grupo OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO SGP). Glosadas despesas com avaliação ambiental, segurança do trabalho.” A recorrente alega em sua defesa que tanto os veículos quanto os seus acessórios “foram utilizados diretamente na atividade econômica do ferro gusa, no auxílio da cadeia produtiva” (fl. 761), e que, “em todos os casos, fica claro que os aluguéis em questão envolviam equipamentos e máquinas que estavam disponíveis e vinculadas ao processo produtivo, seja quanto ao produto final diretamente, seja indiretamente, com relação às matérias primas utilizadas na produção do gusa” (fl. 762). Assim, alega a recorrente encontrar supedâneo para a operação na alínea “b” do inciso II do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (com base no art. 3º, IV das leis de regência), que trata de “despesas e custos incorridos no mês, relativos a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. E anexa Soluções de Consulta nesse sentido (nenhuma delas fazendo menção a veículos). É primeiro necessário destacar que a tomada de crédito em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos” não está a tratar de veículos. As próprias Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, de onde é retirado o exceto (mais precisamente de seu art. 3º, IV), quando desejam se referir a veículos, o fazem expressamente. Veja-se o artigo anterior ao mencionado (art. 2º, § 1º, III) em ambas as leis, que esclarece a alíquota aplicável no caso de “máquinas e veículos” classificados em determinadas posições. Mas, independente do teor de tais dispositivos, é possível o crédito em relação a despesas com fretes. E podem gerar créditos os custos com fretes nas operações de venda e as despesas com frete nas operações de compra de insumos (neste caso, compondo o custo de aquisição do bem), como decidiu esta turma, de forma unânime, cabendo reproduzir abaixo excerto do voto condutor: “[...] na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete podem se situar em três

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

flagrante dissonância com o comando legal do art. 3º, IV das leis de regência. Acerca dos combustíveis e lubrificantes, alega a recorrente que há previsão legal expressa no inciso II do art. 3º das leis de regência, também se furtando a detalhar individualizadamente as despesas. “*II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)*” (grifo nosso)

A mera leitura do texto legal já aponta para a impossibilidade de se considerar como insumo um bem ou serviço que não seja utilizado na produção ou fabricação do bem destinado à venda. Assim, não basta uma menção genérica a combustíveis e lubrificantes, como se faz na defesa, pois a legislação não assegura crédito a todo e qualquer combustível ou lubrificante, mas somente àqueles que sejam utilizados como insumos na prestação de serviços / na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Por certo que combustíveis e óleos lubrificantes que sejam efetivamente empregados no processo produtivo geram direito a créditos, se adquiridos com pagamento das contribuições⁴. Contudo, resta necessário o vínculo específico (e não genérico) ao processo produtivo. Recorde-se, por exemplo, que, como já julgou unanimemente esta Turma, seria incabível o creditamento de combustíveis e lubrificantes em relação a veículos utilizados no transporte de funcionários (Acórdãos nº 3403002.912 a 917). E veja-se que as contas 00589 (“combustíveis e lubrificantes DIV”), 00592 (“manutenções e reparos DIV”), 00593 (“pneus e câmaras DIV”), 00596 (“serviços de terceiros PJ DIV”) e 03363 (“peças e acessórios veículos”) não permitem o necessário detalhamento, de modo a ensejar o a possibilidade de tomada de crédito. Assim, procedente o lançamento também em relação a esse tópico.

No entanto, não se pode deixar de asseverar que o julgado cujas razões foram tomadas como razões para decidir o presente processo é anterior às decisões do STJ (REsp nº 1.221.170/PR) e mesmo STF, tema 69 de Repercussão Geral, RE nº 574.706-PR.

Assim, necessária a adequação do julgado às decisões de observância necessária e vinculante.

De fato, correta a decisão nos autos do processo administrativo nº 10665.721702/2012-11, considerada a sua anterioridade em relação ao julgado do STF do RE 574.706/PR. Mas necessária a sua reforma nesse ponto, pois a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, PIS e COFINS, a partir de 15 de março de 2017, foi decidida pela STF em julgado afetado à Repercussão Geral. Ora, embora a discussão administrativa seja anterior a 15 de março de 2017, cabe nas ressalvas que foram firmadas pelo STF, em sede de Embargos de Declaração no RE 574.506/PR, ao modular os efeitos da decisão pela exclusão do ICMS da base cálculo das contribuições, conforme o voto da Ministra Carmen Lúcia, relatora. Vejamos:

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

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

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

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

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

Data do fato gerador: 31/05/2002

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

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

Neste ponto, portanto, para além do que já decidido por sua reforma, a decisão de piso também deve ser reformada.

No mais, em relação à decisão no processo administrativo nº 10665.721702/2012-11, verificamos que não há outras adequações a fazer. Em relação ao aproveitamento das despesas com reflorestamento, por exemplo, a glosa se deveu a ausência de provas da necessidade (termo da época), ou a essencialidade ou relevância (termos atuais, segundo o STJ). Ou seja, o indeferimento não se deu por inadequação ao conceito de insumos, mas sim por ausência de provas de sua necessidade (essencialidade em termos atuais) ou mesmo de sua relevância para o processo produtivo. Da mesma forma, decidiu-se pela manutenção da glosa em

relação aos gastos com laboratório. Foi a ausência de diligência em bem descrever o seu processo produtivo e de bem provar a essencialidade e relevância de tais despesas que deu fundamento à decisão pela manutenção das glosas e não a sua inadequação ao conceito de insumo firmado pelo Superior Tribunal de Justiça nº REsp retromencionado.

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

De outro giro, conheço do recurso para a ele dar parcial provimento, a fim de rejeitar a preliminar e, no mérito, reconhecer o direito creditório resultante da exclusão da base de cálculo do valor das próprias contribuições e do ICMS, bem como cancelar o lançamento no que se refere às aquisições de carvão vegetal de pessoas jurídicas e, consequentemente, poderão ser homologadas as compensações até o limite do direito creditório reconhecido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira