



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10670.900277/2012-47
ACÓRDÃO	3202-001.770 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LIGAS DE ALUMINIO SA LIASA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

ALUGUÉIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CUSTOS/DESPESAS. CRÉDITOS DESCONTADOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A reversão da glosa de créditos descontados sobre os custos/despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos está condicionada à comprovação de que tais bens são utilizados na produção dos bens destinados a venda.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS DOS INSUMOS. DIREITO A CRÉDITOS. POSSIBILIDADE

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, sendo o produto anterior insumo utilizado na produção do item subsequente da cadeia produtiva, não há óbice à tomada de créditos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em afastar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas com (1) bens e serviços utilizados como insumos, (2) frete interno (baldeio de lenhas e toras de

madeira), (3) frete de insumos e produtos intermediários (transporte de carvão vegetal, do cavaco e das lenhas de filiais para a matriz) e (4) serviços de baldeio na unidade de carbonização.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima, Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente(s) o Conselheiro(a) Aline Cardoso de Faria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento (PER) de nº 10413.59758.130810.1.1.08-0068, nos termos do Despacho Decisório eletrônico emitido em 04/05/2012, nº de rastreamento 022395968, pela DRF em Montes Claros/MG, do qual o contribuinte teve ciência em 14/05/2012 (f. 39).

Nesse PER, transmitido eletronicamente em 13/08/2010, o contribuinte indicou um crédito de R\$ 490.305,16 de PIS/PASEP Não Cumulativo - Exportação apurado no 1º trimestre de 2010. O crédito pleiteado foi reconhecido em parte, apenas parte do crédito, no montante de R\$ 337.552,34, resultando na homologação parcial de uma declaração de compensação e na não homologação de outra.

Por sua vez, a Recorrente também reconheceu parte das glosas (aquisição de Bens, de pessoas físicas, Utilizados como Insumos; despesa com Exaustão; despesa de Demanda de Energia Elétrica; e contabilização de valores como base de cálculo do Bill of Lading – Exportações), reconstituindo sua escrita fiscal e pagando o respectivo crédito tributário.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada parcialmente procedente através do acórdão nº 06-63.336, proferido pela 5ª Turma da Delegacia Regional de julgamento de Curitiba/PR, sem ementa.

Em sua defesa, pugna a Recorrente pelo reconhecimento do crédito tributário vindicado.

Em suma, é o relatório.

VOTO

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares prejudiciais de mérito do Recurso, passo a apreciá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1.1) Do sobrestamento

A demonstração das glosas encontram-se detalhadas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) que é parte integrante do processo nº 10670.721819/2011-36, por esta razão, a Recorrente pleiteia o sobrestamento do presente feito até o julgamento daquele processo.

Entretanto, o presente processo está sendo relatado em conjunto com aquele, não havendo o que se falar em sobrestamento.

1.2) Da Diligência Fiscal

Pugna a Recorrente por nova diligência fiscal. Todavia, indefiro-o.

Pois como se sabe, a autoridade julgadora é livre para formar sua convicção, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.

Ademais, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, entendo a diligência como prescindível, por isso, indefiro o pedido.

Conheço da preliminar arguida, porém, afasto-a.

II- DO MÉRITO

2- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “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”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V,

da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "*teste de subtração*" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

2.1- Das glosas

O estabelecimento matriz do autuado (LIASA) situa-se na cidade de Pirapora/MG, onde se encontra o parque industrial que fabrica seu principal produto de venda: o silício metálico. Suas receitas são provenientes em grande parte de vendas para o mercado externo, o que resulta na possibilidade de acúmulo de créditos de PIS e COFINS ao longo do tempo.

Por meio da contabilidade da LIASA, pode-se constatar que os custos mais expressivos na produção do silício são: a energia elétrica, o carvão, o quartzo e o transporte interno e externo de materiais. O quartzo e a energia elétrica são adquiridos de fornecedores usuais do mercado, enquanto o carvão, em sua grande maioria, é originário de produção própria (em imóveis de terceiros) e os transportes de materiais que ora ocorrem dentro das filiais da LIASA, ora dessas filiais para a matriz.

A produção de carvão basicamente tem origem nas suas unidades filiais produtoras, que são instaladas em fazendas de terceiros, empresas produtoras de eucaliptos e outras árvores, onde há a extração da madeira em pé comprada por meio de contratos para entrega futura. A madeira em pé é cortada e passa por vários processos industriais até transformar-se em carvão para posterior transferência das filiais à fábrica em Pirapora, segundo as necessidades de produção do silício e também com base nos controles e políticas internas da empresa. Nesse processo, além da própria LIASA, também atuam outras fornecedoras de bens e serviços: no corte, na limpeza e no baldeio da lenha; na locação de mão de obra e de máquinas; no transporte; e em outros serviços necessários à colocação da madeira na linha de produção do carvão e, finalmente, na carbonização.

No presente caso, entendeu a fiscalização que apenas aqueles custos incorridos na última etapa de industrialização de determinado produto poderiam ser enquadradas no conceito de insumos para fins de apuração de créditos, ou seja, para a fiscalização as despesas indiretas e mediatas não se enquadram no conceito de insumo nos termos da legislação do PIS /Pasep e COFINS.

Ratificando o entendimento da fiscalização, o julgador de piso entendeu que tratando-se de pessoa jurídica que se dedica à produção “de silício metálico” para venda, os dispêndios com bens e serviços incorridos no beneficiamento da madeira com o fim de transformá-la nos redutores consumidos na reação de redução não são passíveis de gerar créditos da não cumulatividade das Contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS, vez que tais gastos se referem a uma etapa prévia ao processo produtivo. São dispêndios visando à obtenção de cavacos e carvão vegetal, com relação apenas indireta com o produto industrializado, ou seja, insumo do insumo.

À vista do entendimento acima, manteve-se as seguintes glosas:

(i) **bens e serviços utilizados como insumo:** dizem respeito à aquisição de madeira em pé e serviços de produção do carvão vegetal;

(ii) **fretes de insumos:** são 2 tipos:

(ii.1) frete interno (baldeio de lenhas e toras de madeira) e;

(ii.2) frete entre estabelecimentos da Recorrente (transporte de carvão vegetal, do cavaco e da lenhas de filiais para a matriz).

(iii) Dos gastos com serviços de baldeio e locação de mão de obra nas unidades de carbonização;

(iv) Bens adquiridos de pessoa física;

(v) Despesas com Energia elétrica;

(vi) Despesas com Exaustão; e

(vii) Contabilização de valores como base de cálculo do *Bill of Lading* - Exportações.

2.1.1- BENS e SERVIÇOS utilizados como insumos

Com relação às glosas com gastos com bens e serviços destinados à transformação das florestas em pé em redutores que alimentarão o forno elétrico a arco voltaico para a liberação do silício metálico por meio da reação de redução em minérios com sílica (conforme Laudos Técnicos acostados aos autos pelo impugnante às f. 2574-2599), no meu entender, tratam-se de bens e serviços imprescindíveis para o processo produtivo destinado à obtenção do (silício metálico).

Sendo assim, revento tais glosas.

Pois no que se refere à possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo), entendo que, salvo melhor juízo, que uma das principais novidades plasmadas na decisão do Resp 1.221.170/PR, foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento pode alcançar todo o processo de cada pessoa jurídica a enquadrar a confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando, inclusive, aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica), tal como ocorre no presente caso.

Isso porque o insumo do insumo constitui "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço", cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

2.1.2- Dos Fretes

Foram glosados 2 tipos fretes de insumos: (1) frete interno (baldeio de lenhas e toras de madeira) e; (2) frete entre estabelecimentos da Recorrente (transporte de carvão vegetal, do cavaco e da lenhas de filiais para a matriz).

A Recorrente aduz que, na condição de insumos básicos, precisa fazer o baldeio de lenhas e toras de madeira em grandes quantidades e, assim, necessita movimentá-los entre suas filiais, bem como, movimentar insumos ou de mercadorias acabadas dentro do mesmo estabelecimento.

No que se refere aos fretes, defende a contribuinte o seu direito de apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com fretes (inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003).

Entendo assistir razão a Recorrente.

Aqui entendo que a Recorrente, para consecução do objeto social da empresa, que o pleito merece ser analisado à luz da pacificada tese no STJ, a qual previu que 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”.

Como se verifica, o pleito da Contribuinte trata-se de operação diretamente vinculada ao seu processo produtivo, daí, em observância ao binômio da relevância e essencialidade firmados no REsp 1.221.170/PR, por isso, divirjo da decisão de piso e voto pela reversão das seguintes glosas:

(1) frete interno (baldeio de lenhas e toras de madeira); e

(2) frete de insumos e produtos intermediários (transporte de carvão vegetal, do cavaco e das lenhas de filiais para a matriz).

Portanto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas com respectivos fretes.

2.1.3- Despesas com serviços de baldeio e locação de mão de obra nas unidades de carbonização

Do acórdão recorrido se extrai que houve a glosa de créditos decorrentes de despesas com locação de mão de obra e com despesas com serviços de baldeio na unidade de carbonização.

Registra-se que fiscalização entendeu que os serviços não eram prestados dentro da usina, dado que se davam nas unidades de carbonização. E, embora, tenham os serviços relação direta com a produção de carvão, cavacos e lenhas, a autoridade fiscal entendeu que não estavam, diretamente, envolvidos na produção do silício metálico, objetivo fim da Recorrente.

Primeiro, por ausência de provas quanto à relevância e a essencialidade com as despesas com locação de mão de obra, mantenho hígidas as glosas.

Todavia, no que se refere aos serviços de baldeio, para a obtenção do silício através do processo de redução carbotérmica do quartzo (dióxido de silício), faz-se uso dos insumos básicos, quartzo, carbono em forma de carvão vegetal ou mineral, lascas de madeira, e energia elétrica.

Por isso, neste tópico recursal, entendo que não há como manter a glosa, merecendo ela ser revertida, por que, a meu ver, as atividades desenvolvidas nas unidades de carbonização são etapas indissociáveis (*essenciais e relevantes*) do processo produtivo da Recorrente nos termos do decidido no Resp 1.221.170/PR.

Por isso, voto por reverter as glosas com serviços de baldeio.

2.1.4- Das glosas não impugnadas

Para fins de evitar eventuais alegações de omissões, registra-se que quanto às glosas: (iv) Bens adquiridos de pessoa física; (v) Despesas com Energia elétrica; (vi) Despesas com Exaustão; e (vii) Contabilização de valores como base de cálculo do *Bill of Lading* – Exportações, tidas todas como “aceitas” pela Recorrente, tratam-se de matérias não foram impugnadas em sede de Manifestação de Inconformidade, opera-se aqui, portanto, a sua preclusão consumativa, não podendo elas serem conhecidas.

2.2- Da Multa de Ofício e outras penalidades

Insurge-se a Recorrente sobre a imputação da Multa de ofício e outras penalidades (juros sobre a multa de ofício).

A multa de ofício por falta ou insuficiência de recolhimento, aplicada em razão da diferença de imposto ou contribuição pago a menor ou não recolhido e apurada em procedimento fiscalizatório de ofício, possui como fundamento legal o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento,

de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Sendo assim, não assiste melhor sorte a Recorrente, pois a imputação da multa de ofício se deu com base no artigo 44, da Lei 9.430/96, não havendo o que se falar em ilegalidade.

E no que se refere a incidência dos juros sobre a multa de ofício, adianto-me que o tema não merece maiores digressões, diante da edição da recente Súmula deste CARF nº 108:

-
Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Por sua vez, quanto a alegação de que o percentual da multa em questão extrapolaria os limites da razoabilidade e da proporcionalidade e em afronta ao princípio constitucional do não confisco, cumpre repisar que não cabe a este órgão administrativo a análise da constitucionalidade dos atos normativos, em observância à Súmula 2 do CARF:

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

Outrossim, quanto a multa de mora, registra-se que esta decorre do simples fato de a extinção de débito ser feita a destempo, como se sabe, a origem dessa multa vem desde a edição da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, não havendo o que se falar em ilegalidade.

Por todo exposto, voto por afastar as preliminares arguidas no presente Recurso, e no seu mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as seguintes glosas:

- (1) bens e serviços utilizados como insumos;
- (2) frete interno (baldeio de lenhas e toras de madeira);
- (3) frete de insumos e produtos intermediários (transporte de carvão vegetal, do cavaco e das lenhas de filiais para a matriz); e
- (4) serviços de baldeio na unidade de carbonização.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

ACÓRDÃO 3202-001.770 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10670.900277/2012-47

DOCUMENTO VALIDADO