



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.010334/2006-37
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.600 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de julho de 2020
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente CARMENSE COMERCIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 02-42.020 (e-fls. 2090-2118), proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

COMPENSAÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.

A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior. Somente são passíveis de

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.010334/2006-37

compensação os créditos comprovadamente existentes, devendo estes gozar de liquidez e certeza na data da apresentação/transmissão da Declaração de Compensação.

PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

O prazo para homologação da declaração de compensação é de cinco anos, contados a partir da data de sua apresentação.

APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.

A autoridade competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento, restituição ou compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

INSUMOS – CONCEITO. OUTROS INSUMOS.

Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda 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 incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.

INSUMOS – FORNECEDOR PESSOA FÍSICA.

O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

INSUMOS – FORNECEDOR PESSOA JURÍDICA.

O procedimento de compensação foi iniciado pela própria contribuinte, que tem o ônus de provar possuir o respectivo direito creditório e, por essa razão, deve manter em boa guarda os respectivos documentos comprobatórios do direito que alega possuir, enquanto não encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito, apresentando-os as autoridades competentes quando necessário para comprovar o direito que entende lhe assistir.

INSUMOS – SUCATA.

É vedada a utilização do crédito nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco, de estanho, entre outros.

INSUMOS – FRETE.

Desde que vinculados à receita de exportação, os valores de fretes relativos à aquisição de insumos, caso não tenham sido incluídos nos preços de compra dos produtos adquiridos, são passíveis de creditamento. As despesas efetuadas com fretes para transferência da matéria-prima ou do produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito à crédito.

INSUMOS – FORMAÇÃO DE FLORESTAS.

A pessoa jurídica, cujo processo produtivo consiste em formar florestas e utilizá-las na produção de carvão vegetal, empregado na fabricação de ferro gusa, não faz jus aos

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.010334/2006-37

créditos referentes aos gastos com insumos, inclusive com frete na sua aquisição, utilizados na formação de florestas ou na produção de carvão vegetal.

EXPORTAÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

Para se comprovar a exportação, que consiste na saída da mercadoria do território aduaneiro para o exterior, faz-se necessária a apresentação do comprovante de averbação do embarque da mercadoria, ou outro documento hábil que ateste a sua efetiva saída para o exterior.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ e retratado no Acórdão n.º 02-42.020, de 11/01/2013, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Contra a contribuinte precitada foi emitido, em 27 de fevereiro de 2012, o Despacho Decisório DRF/BHE n.º 259, o qual reconheceu em parte o crédito pleiteado e homologou parcialmente a compensação efetuada por meio das PER/Dcomp. Foram homologadas as PER/Dcomp n.ºs 11827.28955.270906.1.3.09.2901, 04114.21660.270906.1.3.09.2948, 09661.72022.230407.1.7.09.2651, 38370.62884.230407.1.7.09.6844 e 40229.20964.230407.1.07.098910, até o limite de crédito disponível, considerando extintos os débitos remanescentes relativos às PER/Dcomp n.ºs 11827.28955.270906.1.3.09.2901 e 04114.21660.270906.1.3.09.2948, por expressa disposição legal (fls. 2029 a 2034).

A homologação parcial foi motivada pela inexistência de crédito utilizado para compensar integralmente todos os débitos informados. O crédito informado refere-se à ressarcimento de Cofins não-cumulativo – mercado externo, relativa aos meses de abril a junho de 2005 (2o trimestre de 2005). Inicialmente a contribuinte ingressou com o pedido de ressarcimento e, posteriormente, transmitiu declarações de compensação – Dcomp – para utilização desse crédito.

A DRF/Belo Horizonte, tendo por base o relatório fiscal às fls. 17 a 46, deferiu parcialmente o pleito, referente ao período de abril de 2005 a junho de 2006, reconhecendo o direito creditório global no valor de R\$ 55.429,46 para a Cofins (pleito de R\$ 264.164,05), e de R\$ 12.034,03 para o PIS (pleito de R\$ 57.351,41).

Considerando que a operacionalização da compensação é feita por tributo e período de apuração, informou a autoridade a quo que foi aberto um processo para cada trimestre de apuração do crédito. Assim, o presente processo trata exclusivamente sobre os créditos de Cofins relativos ao 2o trimestre de 2005. Os demais créditos de Cofins estão controlados nos seguintes processos: 10680.720884/201214 (3o trimestre de 2005), 10680.720889/201239 (1o trimestre de 2006) e 10680.720909/201271 (2o trimestre de 2006).

Em vista do crédito apurado pela fiscalização, decidiu a autoridade jurisdicionante, por intermédio do referido Despacho Decisório, reconhecer em parte o crédito pleiteado e homologar parcialmente as PER/Dcomp, relativa à Cofins não-cumulativa – mercado externo, concernente aos meses de abril a junho de 2005 (2o trimestre de 2005), de que trata este processo.

Como enquadramento legal são citados os seguintes dispositivos: art. 5o da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e arts. 21, 26, 34 e 42 da Instrução Normativa n.º 460, de 18 de outubro de 2004 e alterações.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.010334/2006-37

Cientificada em 08/03/2012, fl. 2042, em 03/04/2012 a interessada apresentou manifestação de inconformidade às fls. 2045 a 2063, acompanhada dos documentos às fls. 2064 a 2100, alegando, em síntese, que:

- A empresa é produtora, exportadora e contribuinte do PIS e da Cofins não cumulativos. Estas contribuições sociais, por força normativa, não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação. As empresas exportadoras, quando acumulam crédito destas contribuições em quaisquer outros tributos em virtude de exportação, podem compensar estes créditos;
- Apresentou em 26/09/2006, seus pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins, pedidos estes que receberam os n.ºs 10680.01.010333/200692 (PIS) e 10680.010334/200637 (Cofins). O Ressarcimento do PIS refere-se aos 1o, 2o e 4o trimestres de 2003, 1o, 3o e 4o trimestres de 2004, 1o, 2o e 3o trimestres de 2005 e 1o e 2o trimestres de 2006. O Ressarcimento da Cofins refere-se aos 1o, 3o e 4o trimestres de 2004, 1o, 2o e 3o trimestres de 2005 e 1o e 2o trimestres de 2006;
- Após seu pedido de ressarcimento, apresentou à Receita Federal seus débitos fazendários que deveriam ser compensados com seus créditos de PIS e Cofins/Exportação. No final do ano de 2011, a Receita Federal deu início à fiscalização destes créditos, concluindo seu trabalho e intimando a defendente sobre as glosas efetuadas em 01/03/2012. O fisco, sem qualquer embasamento legal, glosou vários dos créditos de PIS e Cofins / Exportação apresentados, referentes ao 2o e 3o trimestre de 2005 e 1o e 2o trimestres de 2006;
- Para o fiscal da Receita Federal que analisou os créditos, os créditos de PIS e Cofins somente poderão ser apurados na aquisição de insumos que possuem contato físico com o produto final e se desgastam na produção, excluindo ainda a sucata e o carvão vegetal adquirido de pessoas físicas e produtores rurais. Também, por equívoco do fiscal, foram glosados vários créditos, sob o argumento de não ter havido no mês da aquisição das mercadorias, exportação por parte da defendente. Glosou também o agente fazendário, várias aquisições de carvão vegetal feitas pela defendente das empresas Carvão do Brasil Ltda ME e Carvão Brasa Viva, por não ter a defendente entregado cópia de todos os cheques e extratos bancários que envolvam estas aquisições. Foram ainda glosados todos os créditos calculados na aquisição de sucata;
- Ficando comprovada a inércia do ente público, bem como sua falta de diligência a contento para analisar o pedido de ressarcimento de crédito feito pela contribuinte, bem como intimar a mesma da glosa pretendida, deverá ser decretada a decadência e a homologação tácita do crédito apresentado, em benefício dos princípios da segurança jurídica e da paz social. O fato de terem sido os pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e Cofins, analisados e a contribuinte sido intimada após o prazo decadencial, ou seja, mais de 05 (cinco) anos após o fato gerador, gera a homologação tácita do crédito, sob pena de se não aceita a decadência, estar-se criando uma anomalia jurídica, contrária aos princípios gerais de direito e ao princípio que determina não poder haver obrigações patrimoniais eternas. O prazo decadencial aplicável está previsto no § 5º do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, de modo que esse prazo para a Receita Federal analisar o pedido de crédito é de 05 (cinco) anos contados da data da entrega dos pedidos de ressarcimento. Tendo os mesmos sido entregues em 26/09/2006 a decadência ocorreu em 26/09/2011. E sendo a contribuinte intimada do Termo de Ciência e Notificação somente em 01/03/2012, a homologação do pedido de ressarcimento do crédito, ocorreu tacitamente. As decisões de todas as Turmas de Julgamento da Secretaria da Receita Federal são neste sentido;
- É oportuno também indicarmos que também ocorreu a decadência em relação as Dcomp's n.ºs 11827.28955.270906.1.3.092901, 04114.21660.270906.1.3.092948, 03876.97775.230207.1.3.090002, 35429.56565.141206.1.3.094688, 03486.38920.120107.1.3.098167 e 23261.23014.230207.1.3.092735;

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.010334/2006-37

- A partir de dezembro de 2002 para o PIS e de fevereiro de 2004 para a Cofins, foi alterada a sistemática da cobrança e o cálculo destas contribuições, passando as mesmas a serem apuradas de forma não cumulativa. Esta forma de cálculo é obrigatória para todas as empresas que optaram pela apuração do imposto de renda pelo lucro real. A Lei n.º 10.637, de 2002 determina as formas de se calcular o PIS, bem como traz as aquisições que geram créditos desta contribuição. Já a Lei n.º 10.833, de 2003 determina as formas de se calcular a Cofins, bem como informa quais aquisições dão direito ao crédito desta contribuição. As duas normas preveem que as aquisições de insumos e os serviços adquiridos para a produção gerarão créditos de PIS e Cofins a serem descontados dos débitos destas contribuições a serem pagos à Receita Federal. Desta forma, devemos agora analisar quais são os produtos que são considerados insumos e que podem gerar o crédito para a defendente;
- Insumos são todos os bens utilizados na produção de um outro bem ou serviço. Incluem, além da matéria prima, os produtos intermediários necessários para produzir a mercadoria. No seu conceito mais amplo, insumo é a combinação de fatores de produção, que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços. As Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003 quando adotaram a não-cumulatividade para o PIS e para a Cofins, o fizeram sob o regime de crédito financeiro e não como crédito físico como interpreta a Receita Estadual. Para que se possa aproveitar o crédito de PIS e Cofins sobre a entrada de serviço, o regime adotado pelas leis somente poderia ser o do crédito financeiro, pois em nenhuma forma o serviço poderia integrar fisicamente o produto final, requisito este essencial para o aproveitamento do crédito de PIS e Cofins pelo regime físico. Desta forma as leis instituidoras do PIS e da Cofins não-cumulativos, ao determinar que estas contribuições fossem não-cumulativas, aproveitando-se os créditos pela entrada de bens ou serviços e compensando-se com o valor devido crédito financeiro, na saída, previram o regime de crédito financeiro, não podendo uma norma infraconstitucional ou entendimentos equivocados da Receita Federal, determinar que seja adotado o regime de crédito físico;
- O CARF após muitas reflexões e discussões sobre a matéria, concluiu pela necessidade de se ampliar o conceito de insumos adotado pela Receita Federal, aproximando este conceito do adotado na legislação do IR e afastá-lo do conceito adotado pelo IPI. Este posicionamento do CARF, acolhendo o conceito de insumo como todos os produtos essenciais na produção, mesmo que não tenham contato físico com o produto final ou se desgaste completamente no processo produtivo, pode ser verificado no julgamento dos processos n.ºs 13053.000211/200672 e 13053.000112/200518. No mesmo sentido, temos o processo n.º 11020.001952/200622. O poder judiciário também já se posicionou no mesmo sentido das decisões proferidas pelo CARF, devendo-se também verificar que se encontra em julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça o Recurso Especial n.º 1246317, que discute exatamente o conceito de insumo para o aproveitamento do crédito de PIS e Cofins não cumulativo. Verifica-se com clareza, que a própria lei instituidora da Cofins é clara ao determinar que o cálculo do crédito deve levar em consideração os custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. Sendo assim, resta claro que o conceito de insumo, para o aproveitamento dos créditos do PIS e da Cofins não cumulativos, não está vinculado ao contato físico ao produto final e ao desgaste no processo produtivo, mas sim a necessidade essencialidade dos produtos adquiridos, bem como ao custo da produção;
- A Receita Federal, através de seu auditor fiscal, glosou todos os créditos de PIS e Cofins escriturados pela defendente nas aquisições de sucata. Esta glosa foi feita com base no art. 47 da Lei 11.196, de 2005. O art 48 da Lei n.º 11.196, de 2005 é claro ao determinar que a empresa que vender a sucata, deverá fazer constar em sua Nota Fiscal a suspensão da cobrança do PIS e da Cofins sobre esta venda. No caso das aquisições feitas pela defendente, as notas fiscais não vieram com a indicação desta suspensão e as empresas vendedoras recolheram PIS e a Cofins sobre estas vendas. Como houve o recolhimento das contribuições sobre e a venda da sucata, tendo os valores sido

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.010334/2006-37

embutidos no valor da venda, a defendente possui o direito a se creditar do valor do PIS e da Cofins recolhidos pelo vendedor da sucata;

- A fiscalização da Receita Federal glosou os créditos de PIS e de Cofins nas aquisições feitas de carvão vegetal de pessoas físicas, por supostamente só ser possível o aproveitamento do crédito destas contribuições quando o produto ou serviço for adquirido de pessoa jurídica. Contudo, como se verifica na legislação aplicada ao caso, não existe qualquer vedação para este aproveitamento, quando se tratar de restituição em virtude de exportação, consoante § 3º do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003. Não existindo esta vedação na lei, não pode a mesma ser criada por norma infra legal ou entendimentos equivocados da Receita Federal. Devemos também analisar que a vontade do legislador ao criar o PIS e a Cofins não cumulativos, foi a de desonerar a cadeia produtiva. Ao determinar o § 3º do art 6º da Lei 10.833, de 2003, que os créditos somente poderão ser apurados em relação aos custos, esta determinação foi ampla, não existindo qualquer limitação no sentido do PIS e da Cofins terem incidido de forma direta na aquisição ou em cascata, bem como não há qualquer limitação quanto às aquisições feitas de produtores rurais pessoas físicas;

- O produtor rural ou mesmo a pessoa física que vende carvão vegetal para a defendente, são de forma indireta contribuintes do PIS e da Cofins, uma vez que adquirem produtos tributados por estas contribuições. Quando a defendente adquire o carvão vegetal, que é sua matéria prima, dos produtores rurais e das pessoas físicas, no preço pago pelo carvão estão embutidos todos os valores pagos de PIS e Cofins na aquisição das mudas do eucalipto, nos fertilizantes, no óleo diesel, nas máquinas, nas motosserras, e em vários outros produtos. Desta forma a Lei n.º 10.833, de 2003, ao determinar que a base de cálculo do crédito é o somatório dos custos, ela está garantindo o ressarcimento de todo o valor pago na cadeia produtiva a título de PIS e Cofins e não apenas limitado à última etapa, ou seja, no momento da aquisição pelo produtor-exportador. Discutindo crédito diferente, mas demonstrando a cumulação destas contribuições perante a cadeia produtiva, o poder judiciário já se posicionou nesse sentido. Sendo assim resta claro o direito da defendente de calcular o crédito do PIS e da Cofins exportação não-cumulativos, levando em consideração a totalidade de seus insumos adquiridos, inclusive suas matérias primas adquiridas de produtores rurais ou pessoas físicas, não observando a ilegal limitação que determina o aproveitamento apenas dos produtos adquiridos de pessoas jurídicas contribuintes do PIS e da Cofins;

- Após a análise das notas fiscais de aquisição de "Carvão Brasa Viva" e "Carvão do Brasil Ltda ME", a fiscalização glosou todos os créditos de PIS e de Cofins. Segundo a fiscalização, a indicação e apresentação de todas as notas fiscais, livros de entrada, livro Diário e Razão, onde todas as informações estão lançadas e condizentes uma com as outras, não é suficiente para confirmar o efetivo negócio. Deve-se ressaltar que as notas fiscais não foram consideradas inidôneas e as duas empresas encontram-se até a presente data em situação ativa e regular no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica CNPJ. Cumpre-nos também informar que em todas as notas fiscais cujos créditos foram glosados pelo fiscal constam os carimbos das agências fazendárias de Minas Gerais e Mato Grosso do Sul, bem como o carimbo do IEF de Minas, estando também comprovado o ICMS devidamente recolhido. As notas fiscais de aquisição de carvão vegetal são documentos verdadeiros e possuem todos os requisitos de validade. Os livros contábeis e fiscais da defendente foram todos registrados na Junta Comercial (Jucemg);

- Mesmo não existindo qualquer irregularidade na documentação de aquisição de carvão vegetal das empresas "Carvão Brasa Viva" e "Carvão do Brasil Ltda ME", a fiscalização glosou todos os créditos de PIS e Cofins, sob o argumento de não ter a defendente apresentado os cheques e os extratos bancários comprovando os respectivos pagamentos. Cumpre-nos informar que cópia de cheques e extratos bancários não são documentos contábeis e fiscais, sendo sim documentos sigilosos da empresa. A apresentação destes documentos somente deve ocorrer se for embasada em uma ordem

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.010334/2006-37

judicial, determinando a quebra do sigilo financeiro da empresa. O STF, nos autos do RE 389808, ao interpretar os incisos X e XII do art. 5º da CF/88, referente ao direito à privacidade e sigilo em confronto à Lei Complementar n.º 105, se pronunciou nesse sentido. As empresas vendedoras do carvão possuem até a presente data situação ativa regular perante o CNPJ. Deve-se também verificar, que as microfotografias dos cheques não estão disponíveis na empresa e nem mesmo os bancos são obrigados a manter esta microfotografia por um período maior que 90 dias. Sendo assim, tais documentos não podem ser exigidos para comprovar transações comerciais feitas há mais de 05 (cinco) anos;

- Adotando uma conduta extremamente restritiva e dissociada da legislação, o agente fazendário glosou todos os créditos da defendente calculado sobre o valor dos fretes pagos para o transporte das matérias primas e dos transportes de produtos acabados. Como já visto, o frete dos transportes de matéria prima e o transporte da mercadoria acabada são considerados insumos e estão vinculados à produção. Ressalta-se também que, por equívoco, o agente fazendário fez constar em seu relatório que se tratava de transporte entre filial e depósito, o que não é a realidade, pois se trata de transporte de matéria prima abastecendo a empresa e material acabado comercializado. Desta forma, resta claro que a glosa realizada foi ilegal e não pode prosperar;

- Sobre combustível e lubrificantes, informa a Receita Federal que somente geram direito de crédito, os produtos que são empregados diretamente na fabricação de produtos. Desta forma, o combustível e lubrificantes consumidos pelos caminhões e máquinas que fazem o transporte interno na empresa de matéria prima e demais produtos não gerariam o crédito. Contudo, como já indicado, o combustível e os lubrificantes utilizados pelos caminhões e máquinas responsáveis pelo transporte interno da matéria prima e demais produtos são considerados insumos, já que vinculados ao custo da produção, bem como por serem essenciais;

- Os créditos aproveitados sobre a aquisição de insumos agrícolas foram glosados sob o suposto argumento de ser a defendente produtora de ferro gusa e peças fundidas, não utilizando produtos rurais como insumo. Ocorre que a defendente é produtora de ferro gusa, que possui entre as principais matérias primas o carvão vegetal. A defendente é produtora de carvão vegetal em florestas próprias. Conforme já informado, o carvão vegetal é matéria prima para a defendente e sua produção e o plantio de eucalipto é necessário para a produção de ferro gusa. Sendo assim, os insumos agrícolas adquiridos para a plantação e cultivo do eucalipto, bem como na produção de carvão vegetal, são considerados insumos vinculados ao produto final da defendente, de modo que estes créditos são válidos e podem ser aproveitados pela defendente;

- Conforme já amplamente demonstrado, o conceito de insumo, para a obtenção de crédito de PIS e Cofins/Exportação, está vinculado ao custo da produção e não ao contato físico e desgaste imediato, como pretende a fiscalização. Todos os produtos que são empregados na produção, mesmo que indiretamente, são considerados insumos e desta forma, geram crédito destas contribuições. Sendo assim, verifica-se que as glosas realizadas em relação a material elétrico, material de consumo e manutenção da balança foram ilegais, devendo o crédito apresentado ser validado e aceita a compensação requerida;

- Tendo sido demonstrada a validade dos créditos glosados, uma vez que o conceito de insumo adotado pelo auditor fiscal não encontra respaldo legal, devemos também apresentar a falha existente no relatório fiscal sobre as datas e ocorrências de exportação. A defendente produz e exporta ferro gusa. Este produto possui suas peculiaridades na exportação. O ferro gusa é enviado para terminal alfandegário e exportado através de navios. O produto somente é embarcado após atingir o volume necessário para preencher a carga deste. A defendente envia para o terminal alfandegário, através de várias cargas, seu produto. Cada viagem é embasada em uma nota fiscal. Quando o volume enviado pela defendente para os terminais atinge o volume total do lote, o ferro gusa é embarcado em vagões de trem e leva até o porto de

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.010334/2006-37

embarque. Neste momento é expedida uma nota fiscal mãe, dela constando todo o volume do lote e os dados do cliente final, relacionando ainda todas as notas fiscais utilizadas para o envio das diversas cargas de gusa. Esta nota fiscal mãe é adotada para o fechamento do volume embarcado e emissão do atestado de embarque da carga ou B/L – Bill of Lading. Após o embarque e a emissão do Bill of Lading é expedida a nota fiscal final para fechar o volume efetivamente embarcado;

- Conforme se verifica na documentação analisada e no relatório fiscal, a defendente somente vendeu seus produtos para o exterior, não existindo venda para o mercado interno. O quadro em anexo demonstra que a defendente enviou para exportação várias cargas de gusa, que não foram embarcadas no mesmo mês do envio, uma vez que ainda não havia sido atingido o volume total do lote a ser exportado. A nota fiscal emitida para acobertar o envio do ferro gusa para exportação possui a validade de 180 (cento e oitenta dias) sem, contudo, perder sua característica de envio para exportação. Pelo demonstrado e pelo que se comprova pela tabela em anexo, a defendente possui o direito ao crédito de PIS e de Cofins em relação ao custo dos produtos exportados. Este cálculo deve ser feito em relação ao produto exportado e não com base no mês que houve o embarque das mercadorias. Sendo assim, resta clara a validade dos créditos apresentados, mesmo no mês que não houve o efetivo embarque, pois as mercadorias produzidas foram enviadas para a exportação, situação esta que garante o crédito à defendente;

- A contribuinte anexa ao seu recurso: copia da última alteração contratual consolidada e do cartão do CNPJ, cópia autenticada da carteira de identidade e do CPF do representante legal, cópia do recibo de entrega do pedido de ressarcimento do crédito, cópia da tabela demonstrando a efetiva exportação do ferro gusa e cópia das certidões do CNPJ das empresas fornecedoras de carvão vegetal;

- À vista do exposto, requer que seja acolhido o seu recurso, uma vez já ocorrida a homologação tácita do pedido de ressarcimento dos créditos de PIS e Cofins, bem como por serem os créditos escriturados, provenientes das aquisições feitas pela defendente de insumos necessários para a produção do ferro gusa exportado, válidos e corretos. Requer, desta forma, a homologação das compensações requeridas. Requer, ainda, a juntada futura de novos documentos e a apresentação de mais informações, se esta Secretaria da Receita Federal do Brasil julgar necessário. Requer, por fim, seja dado o efeito suspensivo à cobrança, conforme preceitua os incisos III e VI, do art. 151 do CTN.

Cientificada dessa decisão em 14/03/2013, conforme Aviso de Recebimento de fl. 2138, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 2140-2157, na data de 12/04/2013, conforme protocolo de fls. 2141, pugnando pelo provimento do recurso e homologação integral da compensação efetuada, com a consequente extinção do crédito tributário exigido.

Em síntese, em razões de recurso foram apresentadas com os mesmos fundamentos da manifestação de inconformidade, já relatada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata da Silveira Bilhim, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.010334/2006-37

Embora a defesa da Recorrente seja genérica para englobar as compensações discutidas em 4 diferentes processos administrativos, o presente processo trata apenas dos créditos de COFINS relativos aos meses de abril a junho de 2005 (2º trimestre de 2005). Quanto à esse crédito, foram apresentadas as declarações de compensação n.º 11827.28955.270906.1.3.09.2901, 04114.21660.270906.1.3.09.2948, 09661.72022.230407.1.7.09.2651, 38370.62884.230407.1.7.09.6844 e 40229.20964.230407.1.07.098910.

As declarações de compensação n.ºs 11827.28955.270906.1.3.09.2901 e 04114.21660.270906.1.3.09.2948, **entregues em 27/09/2006**, foram totalmente homologadas, conforme despacho decisório, motivo pelo qual não estão em litígio. Quanto às declarações de compensação n.ºs 09661.72022.230407.1.7.09.2651, 38370.62884.230407.1.7.09.6844 e 40229.20964.230407.1.07.098910, **transmitidas em 23/04/2007**, não foram homologadas por ausência de crédito.

O processo em questão trata de glosas de créditos de COFINS-exportação, razão pela qual as DCOMPs apresentadas não foram homologadas. Os seguintes insumos foram objeto de glosas: (i) sucata; (ii) carvão vegetal adquirido de pessoas físicas; (iii) carvão vegetal adquirido de pessoas jurídicas; (iv) fretes; (v) combustíveis e lubrificantes; (vi) insumos agrícolas – produtos rurais; (vii) outros insumos: materiais elétricos, de consumo e manutenção de balança; e (viii) glosas quanto à aquisição de insumos nos meses em que não houve prova da exportação.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, na fabricação do **ferro gusa**.

No que concerne aos bens utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis n.º10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.010334/2006-37

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

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, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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 SEQUINTE 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. 543C 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

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.010334/2006-37

como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

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;

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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV,

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB n.º1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.010334/2006-37

da Lei n.º 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “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”:

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei n.º 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.010334/2006-37

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal (Ai lavrado em 2011) e o acórdão recorrido, publicado em 11/01/2013, **aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos** – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp n.º 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto n.º **7.574/2011**, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 2º trimestre de 2005:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp n.º 1.221.170/PR. Nesse item, a Recorrente deverá seguir a mesma ordem de agrupamento de glosas seguida no Relatório Fiscal acostado ao Despacho Decisório.

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit n.º05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

4. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n.º 7.574/2011.

5. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para se manifestar quanto ao laudo apresentado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.600 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.010334/2006-37

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim