



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 12448.918688/2011-77
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3201-007.721 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente FERRO GUSA CARAJÁS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NULIDADE. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA.

Não padece vício a decisão administrativa que enfrenta todas as questões postas pelo interessado, dos pontos controvertidos que, por sua natureza, confundem-se com o próprio mérito da discussão.

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no RESP 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

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

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

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de

Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado em processos de restituição, ressarcimento e compensação.

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS.
INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.**

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as glosas dos créditos referentes à formação de florestas e produção de carvão vegetal, reconhecendo o direito ao crédito pela aquisição de bens e serviços (insumos), desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) de nº 35053.06212.091008.1.5.09-2440, no montante de R\$ 3.465.358,62, relativo a crédito de Cofins não-cumulativa - exportação, apurado no 4º trimestre de 2006. Vinculada ao PER foi transmitida a Declaração de Compensação (Dcomp) de n. 05921.20606.160508.1.3.09-9096.

Em 02/12/2011 foi emitido Despacho Decisório (rastreamento de n. 013482010) de análise do crédito solicitado no PER, que informa que a Dcomp foi parcialmente homologada, tendo utilizado totalmente o crédito deferido de R\$ 282.846,01, de modo a não restar nenhum valor a ser ressarcido.

Segundo o Despacho Decisório, a descrição do procedimento fiscal de análise do crédito está disponível no *site* da Receita Federal do Brasil. Em acesso ao endereço indicado, constata-se a existência de três documentos: Termo de Verificação Fiscal (TVF), Anexos ao TVF e intimações realizadas.

Segundo o referido TVF, solicitou-se à contribuinte a apresentação de arquivos digitais, de documentos fiscais comprobatórios dos créditos, a descrição do processo produtivo com identificação dos principais bens e serviços utilizados como insumos e a apresentação de demonstrativos mensais de receitas de exportação.

A autoridade fiscal explica que, em resposta, a interessada entregou os documentos solicitados e informou que apenas nos meses de junho/2006, agosto/2006, setembro/2006, novembro/2006, janeiro/2007, março/2007, abril/2007, junho/2007, setembro/2007, outubro/2007, janeiro/2008 e abril/2008 auferiu receitas de exportação (Carta GERA/EXT 284/2011).

A partir dos demais documentos entregues e das informações prestadas, a autoridade fiscal identificou as seguintes irregularidades.

I – Dos créditos relativos aos meses em que a interessada não comprovou exportação

A autoridade fiscal informa que a interessada não realizou operações de exportação nos meses de janeiro/2005 a maio/2006, julho/2006, outubro/2006, dezembro/2006, fevereiro/2007, maio/2007, julho/2007, agosto/2007, novembro/2007, dezembro/2007, fevereiro/2008 e março/2008.

Aduz que tal situação inviabiliza qualquer ressarcimento, nos termos do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, e do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002.

Explica que a interessada elegeu, para a apuração dos créditos, o método do rateio proporcional a que alude o §8º dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Disserta sobre tal disposição para concluir que, aplicando-o ao caso em análise, 100% dos custos da empresa estão vinculados às receitas de vendas tributadas no mercado interno. Aduz que, por tal razão, não há que se falar em crédito passível de ressarcimento ou de compensação. Entende que os créditos de PIS/Cofins decorrentes de despesas vinculados às receitas auferidas no mercado interno, ou mesmo receita nenhuma, somente podem ser utilizados para desconto do valor da contribuição devida, conforme disposto no *caput* dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, inexistindo previsão legal para seu ressarcimento ou compensação.

II – Dos créditos relativos aos meses em que a interessada comprovou exportação

Relativamente aos meses em que houve operações de exportação, a autoridade fiscal explica os requisitos legais para a apuração dos créditos e o conceito legal de insumos.

Após, descreve o processo produtivo da empresa, aduzindo que ele pode ser, “*didaticamente, dividido em três etapas, a saber: 1a) produção de lenha utilizada na (2a) produção do carvão vegetal, o qual, por sua vez, era consumido no (3a) processo de produção do ferro-gusa, sendo este destinado à venda*”. Relata que os insumos necessários à produção do ferro-gusa são o carvão vegetal, o minério de ferro, o calcário e o seixo, que seguem para as etapas de peneiramento e carregamento dos alto-fornos, donde é extraído o produto final (ferro-gusa).

Na sequência, discorre sobre as glosas efetuadas.

II.1 – Da parcela do crédito relativa às aquisições de bens/serviços utilizados como insumos nos meses em que houve exportação

O Auditor Fiscal relata que os custos/despesas incorridos na formação de florestas de árvores plantadas pela interessada e utilizadas na produção de carvão vegetal não geram direito a créditos de PIS/Cofins, uma vez que as árvores não foram adquiridas de terceiros (pessoas jurídicas) e não foram consumidas na produção do bem destinado à venda. Explica que tais custos/despesas decorrem de bens e serviços aplicados para a obtenção do carvão vegetal, sendo apenas indireta sua relação com o produto industrializado (ferro-gusa).

Pelo mesmo motivo, aduz que os demais custos/despesas relativos à obtenção do carvão vegetal produzido pela empresa também não geram direito a crédito de PIS/Cofins, haja

vista que, ainda que eventualmente adquiridos de pessoas jurídicas, não se tratam de custos/despesas diretamente aplicados na produção do produto destinado à venda.

Assevera que foram desatendidas as exigências contidas no inciso II e §3º do art. 3º da Lei 10.833/2003, no inciso II e §3º do art. 3º da Lei 10.637/2002, nos arts. 8º e 9º da IN SRF 404/2004 e nos arts. 66 e 67 da IN SRF 247/2002.

Conclui que não geram direito a crédito os custos/despesas discriminados nas seguintes contas das planilhas relativas à composição das bases de cálculos mensais dos créditos apresentadas pela fiscalizada através das Cartas GERA/EXT 193/2011 e 242/2011:

▪ **JUNHO/2006:**

- Conta 353022099, valor total de R\$ 3.300,00, relativa a custos com aquisição de casca de arroz carbonizada (usada no preparo do solo para devolução de nutrientes ao solo);
- Conta 353035099, valor total de R\$ 3.480.541,90, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de manutenção de estradas e apoio à carbonização, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira;
- Conta 353038001, valor total R\$ 956,93, relativa a serviços de frete (carvão/madeira) da base florestal no Maranhão até sede da usina em Marabá/PA;
- Contas 3530038012 e 353038099, valores totais de R\$ 856.150,81 e R\$ 192.189,18, relativas a serviços de transporte, carga e descarga de madeira e fretes da base florestal até usina em Marabá/PA.

▪ **AGOSTO/2006**

- Conta 353022099, valor total R\$ 3.300,00, relativa aos custos com aquisição de casca de arroz carbonizada (usada no preparo do solo para devolução de nutrientes ao solo);
- Conta 353033005, valor total R\$ 2.449,99, relativa aos custos com serviços de implantação de licença, suporte e manutenção de sistema florestal;
- Conta 353035018, valor total de R\$ 365.674,76, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de madeira;
- Conta 353035099, valor total R\$ 4.332.227,32, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de manutenção de estradas e apoio à carbonização, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira;
- Contas 353036002 e 353036099, valores totais de R\$ 258.685,68 e R\$ 49.090,54, relativas a serviços diversos de manutenção, tais como manutenção de instalações elétricas e eletromecânicas, lubrificação de equipamentos e substituição de peças;
- Conta 353038012, valor total R\$ 74.680,55, relativa aos serviços de frete de madeiras da base florestal até usina em Marabá/PA;
- Conta 353093002, valor total R\$ 104.338,52, relativa a serviços prestados após findo o processo produtivo, tais quais, operacionalização de interface de exportação e acompanhamento do fluxo do ferro-gusa para exportação do entreposto até o embarque.

▪ **SETEMBRO/2006**

- Conta 353022099, valor total R\$ 34.900,00, relativa aos custos com aquisição de substratos agrícolas e vermiculita (usada no preparo do solo para plantio);
- Conta 353034001, valor total R\$ 11.986,70, serviços de consultoria florestal e assistência técnica;
- Conta 353035018, valor total de R\$ 1.135.431,10, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de madeira;

- Conta 353035099, valor total R\$ 4.682.865,63, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de manutenção de estradas e apoio à carbonização, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira;
- Contas 353036002 e 353036099, valores totais de R\$ 1.000,00 e R\$ 16.586,21, relativas a serviços de manutenção, tais como balanceamento de máquinas e rebobinamento e pintura de motor;
- Conta 353093002, valor total R\$ 18.422,39, relativa a serviços prestados após findo o processo produtivo, tais quais, acompanhamento do fluxo do ferro-gusa para exportação do entreposto até o embarque.

▪ **NOVEMBRO/2006**

- Conta 353022099, valor total R\$ 28.600,00, relativa aos custos com aquisição de casca de arroz carbonizada e substratos agrícolas (usados no preparo do solo para plantio);
- Conta 353029099, valor total R\$ 25.483,49, relativa à aquisição de tubetes de propileno para produção de mudas de eucalipto;
- Contas 353035002, 353036013 e 353036099, valores totais de R\$ 5.718,10, R\$ 15.500,00 e R\$ 57.306,84, relativas a serviços gerais de manutenção, tais como a usinagem e abertura de rasgos de chavetas, manutenção de máquinas e carregadeiras, lubrificação e balanceamento de equipamentos e rebobinamento e pintura de motores;
- Conta 353035018, valor total de R\$ 2.964.092,10, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;
- Contas 353035099 e 353038009, valores totais de R\$ 4.289.215,31 e R\$ 206.636,90, relativas a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira e serviços de patrulha e manutenção de estradas e apoio à carbonização;
- Conta 353093002, valor total R\$ 36.521,60, relativa a serviços executados após finalizado o processo produtivo, tais como serviços de operacionalização de interface de exportação.

▪ **JANEIRO/2007**

- Conta 353022099, valor total R\$ 20.642,69, relativa aos custos com aquisição de substratos agrícolas e calcário dolomítico (usados no preparo do solo para plantio);
- Conta 353035018, valor total R\$ 1.630.463,47, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;
- Conta 353035099 e 353038009, valores totais de R\$ 4.123.677,24 e R\$ 193.296,66, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira e serviços de patrulha e manutenção de estradas e apoio à carbonização.

▪ **MARÇO/2007**

- Conta 353022099, valor total de R\$ 24.000,00, relativa aos custos com aquisição de cupinicida, adubo e vermiculita (usados no preparo do solo para plantio);
- Conta 353031001 e 353031004, valores totais de R\$ 3.620,67 e R\$ 6.870,44, relativa a serviços de utilização de trator para retirada de veículos atolados;
- Conta 353034001, valor total R\$ 213,90, relativa a serviços técnicos de engenharia florestal;

- Conta 353035018, valor total R\$ 2.543.541,77, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;
- Conta 353035099 e 353038009, valores totais de R\$ 4.767.529,09 e R\$ 295.264,22, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira e serviços de patrulha e manutenção de estradas e apoio à carbonização;
- Conta 353093002, valor total R\$ 74.002,96, relativa a serviços executados após finalizado o processo produtivo, tal como o de operacionalização de interface de exportação.
- **ABRIL/2007**
- Conta 353031004, valor total R\$ 34.210,41, relativa a serviços de transporte de madeira;
- Conta 353035004, valor de R\$ 2.981,25, relativo a serviços executados após finalizado o processo produtivo, tal qual, serviços de repesagem de gusa para fins de ajustes de estoques;
- Conta 353035018, valor total R\$ 2.054.085,37, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;
- Conta 353035099 e 353038009, valores totais de R\$ 3.814.145,75 e R\$ 420.086,63, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira e serviços de colheita, transporte e retirada da madeira e serviços de implantação, reforma e manutenção de cultura de eucalipto;
- Conta 353022006 e 353036013, valores totais de R\$ 1.403,84 e R\$ 15.500,00, relativa a serviços gerais de manutenção, tais quais manutenção de motosserras, roçadeiras, motobombas e carregadeiras;
- Conta 353038008, valor total R\$ 125.916,70, relativa a custos com construção de paredes, chaminés e abóbodas de tijolos.
- **JUNHO/2007**
- Conta 353022099, valor total R\$ 25.900,00, relativa aos custos com aquisição de substratos agrícolas (usados no preparo do solo para plantio);
- Conta 353026001, valor total R\$ 21.299,94, relativa a serviços de confecção de cintas para porta de fornos;
- Conta 353031004, valor total R\$ 157.360,28, relativa a locação de veículos de passeio;
- Conta 353034002, valor total R\$ 2.800,00, relativa a serviços técnicos da estação meteorológica;
- Conta 353035018, valor total de R\$ 1.207.099,72, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;
- Conta 353035099 e 353038009, valores totais de R\$ 3.797.413,50 e R\$ 266.560,34, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira e de utilização de máquinas para colheita, transporte e retirada da madeira;
- Conta 353036002 e 353036013, valores totais de R\$ 1.840,00 e R\$ 426,98, relativa a serviços diversos de balanceamento e alinhamento de máquinas e remendo de pneu;
- Conta 353038008, valor total de R\$ 74.332,67, relativa a custos com construção de paredes, chaminés e abóbodas de tijolos.

▪ SETEMBRO/2007

- Conta 353035018, valor total R\$ 2.288.159,09, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;
- Contas 353035099 e 353038009, valores totais de R\$ 3.194.918,71 e R\$ 164.939,90, relativas a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto e de colheita e retirada da madeira com utilização de máquinas;
- Contas 353036002 e 353036013, valores totais de R\$ 601,65 e R\$ 20.000,00, relativas a serviços de manutenção de motosserras, roçadeiras, motobombas e carregadeiras;
- Contas 353093002, valor total R\$ 51.188,60, relativas a serviços executados após finalizado o processo produtivo, tais como, serviços de operacionalização de interface de exportação, de acompanhamento do ferro-gusa para exportação do entreposto até o embarque e de verificação de pesos e análise de amostragem do ferro-gusa.

▪ OUTUBRO/2007

- Conta 353022099, valor total R\$ 16.245,00, referentes a custos com aquisições de adubo e outros produtos agrícolas;
- Conta 353035018, valor total R\$ 1.348.905,75, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;
- Contas 353035099 e 353038009, valor total, R\$ 4.788.586,60, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, com e sem utilização de máquinas;
- Contas 353036002 e 353036013, valores totais de R\$ 478,31 e R\$ 20.000,00, relativas a serviços de manutenção de motosserras, roçadeiras, motobombas e carregadeiras.

▪ JANEIRO/2008

- Conta 353031004, valor total de R\$ 112.039,96, referentes a custos com serviços de limpeza industrial;
- Conta 353035018, valor total de R\$ 3.160.172,53, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;
- Contas 353035099 e 353038012, valores totais de R\$ 6.096.039,31 e R\$ 164.939,90, relativas a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto e de colheita, carga, descarga e traçamento da madeira com utilização de máquinas;
- Conta 353038009, valor total de R\$ 8.485,31, relativas a serviços de pavimentação e terraplanagem de estradas.

▪ ABRIL/2008

- Conta 353031004, valor total de R\$ 191.844,50, referentes a custos com serviços de limpeza industrial;
- Conta 353035018, valor total de R\$ 1.863.041,64, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;
- Contas 353035099, 353038009 e 353038099, valores totais de R\$ 4.527.609,72, R\$ 252.744,14 e R\$ 180.185,64, relativas a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, de apoio às atividades de colheita, transporte e carbonização da madeira com utilização de máquinas;
- Conta 353035099, valor total de R\$ 2.901,49, serviços de colocação de tubos e conexões no silo de carvão;
- Conta 353036011, valor total de R\$ 880,24, relativa a serviços de manutenção de máquinas;

- Conta 353038007, valor total de R\$ 4.276,45, relativa à prestação de serviços administrativos;
- Conta 353093002, valor total de R\$ 19.618,47, relativa a serviços executado após finalizado o processo produtivo, tais como serviços de acompanhamento do fluxo do ferro-gusa para exportação do entreposto até o embarque.

No que tange às aquisições de **minério de ferro**, a autoridade fiscal informa que este “*insumo é adquirido de pessoa jurídica e aplicado diretamente na produção do ferro-gusa*”, tendo a fiscalizada juntado notas fiscais comprobatórias de aquisições dos seguintes valores:

Mês	Valor das Aquisições de Minério de Ferro comprovadas por NF
Junho/2006	1.385.923,92
Agosto/2006	1.780.760,88
Setembro/2006	5.836.292,92
Novembro/2006	3.639.285,22
Janeiro/2007	4.325.229,00
Março/2007	3.584.760,81
Abril/2007	1.353.824,51
Junho/2007	376.955,10
Setembro/2007	2.131.658,67
Outubro/2007	3.278.457,95
Janeiro/2008	2.195.103,59
Abril/2008	3.842.824,75
TOTAL	33.731.077,32

Na sequência, explica que a interessada apurou créditos a título de “**serviços insumos**” sobre valores relativos a serviços de transporte ferroviário de ferro-gusa para exportação. Aduz que este serviço não se enquadra no conceito de insumo, mas que os gastos com sua aquisição podem ser utilizados como base de cálculo de créditos a título de “Despesas com Fretes nas Operações de Vendas”, nos termos do inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002. Diz que solicitou à fiscalizada a apresentação de notas fiscais de despesas incorridas nos meses em que houve receitas com exportação e que foram comprovadas despesas com tais serviços nos valores a seguir relacionados:

Mês	Valor dos Serviços de Fretes nas Vendas (exportações) comprovados por NF
Janeiro/2007	226.945,60
Março/2007	357.398,83
Outubro/2007	106.855,00
Janeiro/2008	1.115.555,94
Abril/2008	1.929.180,18
TOTAL	3.735.935,55

Conclui que a interessada comprovou **parte** dos custos/despesas relativos às aquisições de minério de ferro e de serviços de transporte do ferro-gusa nas operações de venda (exportação), reconhecendo o direito ao aproveitamento de crédito sobre tais dispêndios.

A autoridade fiscal ressalta, ainda, no que diz respeito aos créditos sobre **bens/serviços utilizados como insumos**, que solicitou à fiscalizada a apresentação de notas fiscais relativas às aquisições, nos meses em que houve receitas com exportação, de calcário e quartzito e aos serviços intitulados “Produção até a Planta de Tamboreamento/Produção até a Pera Rodoviária” (Contas 353022006, 353922007, 353022009, 353035004 e 353035018), mas que nenhuma nota fiscal foi apresentada, impedindo direito ao creditamento.

II.2 - DA PARCELA DO CRÉDITO RELATIVA ÀS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA E ÀS DESPESAS COM ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Quanto aos valores relativos às “Despesas de Energia Elétrica” e às “Despesas com Aluguéis de Máquinas” (Contas 353032001, 353032002, 353031003 e 353031099 das planilhas de apuração de créditos), informa que a fiscalizada não apresentou as notas fiscais comprobatórias, impedindo o direito ao crédito sobre tais valores.

II.3 - DA PARCELA DO CRÉDITO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO

A autoridade fiscal relata que em função do §14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003), o crédito relativo ao custo de aquisição de bens do ativo imobilizado tem por base de cálculo mensal o valor equivalente a 1/48 avos do custo de aquisição das máquinas e equipamentos. Explica que os Pareceres Normativos 07/1992 e 19/1983 da Coordenação Geral de Tributação, ao tratar de recuperação acelerada de créditos relativos a bens do ativo imobilizado, dispõem que somente geram este crédito os bens classificados nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI/NCM.

Por tal razão, a fiscalizada foi intimada a identificar quais das aquisições relacionadas nas planilhas relativas à apuração dos créditos se referiam a máquinas e equipamentos, informando seu respectivo código na TIPI/NCM, de modo a ser possível selecionar as aquisições que geraram direito ao creditamento.

Explica que a fiscalizada, embora concedidas várias prorrogações do prazo, limitou-se a apresentar 111 notas fiscais de aquisição das mais variadas espécies de bens, sem, no entanto, fazer a identificação dos mesmos conforme solicitado. Diz que, mesmo assim, procedeu à análise das notas fiscais apresentadas, constatando que apenas 53 delas era de fato relativas a aquisições de máquinas e equipamentos classificadas nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI/NCM. Informa que as demais notas ou eram relativas a aquisições com outras classificações fiscais ou se encontravam ilegíveis.

Explica que fez a planilha de apuração destes créditos, considerando como passível de creditamento somente as aquisições constantes das 53 notas fiscais (Anexo I do TVF), concluindo pelo crédito sobre os seguintes valores:

Mês	Valor de 1/48 das Aquisições de para Ativo Imobilizado comprovadas por NF
Junho/2006	85.096,39
Agosto/2006	85.634,93
Setembro/2006	85.699,09
Novembro/2006	86.235,26
Janeiro/2007	86.235,26
Março/2007	86.235,26
Abril/2007	86.235,26
Junho/2007	86.241,15
Setembro/2007	86.345,83
Outubro/2007	86.345,83
Janeiro/2008	86.345,83
Abril/2008	86.449,99
TOTAL	1.033.100,08

II.4 - DA PARCELA DO CRÉDITO SOBRE VALORES DOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO

Neste item, o Auditor Fiscal explica que a interessada informou nas planilhas relativas à apuração dos créditos, que declarou na linha relativa a “**Outras Operações com Direito a Crédito**” do Dacon, despesas com aquisições de materiais de uso e consumo. A autoridade fiscal, entretanto, assevera que tais gastos não geram direito ao crédito de PIS/Cofins não-cumulativos, razão pela qual foram glosados.

III. Do CÁLCULO DOS CRÉDITOS A SEREM RESSARCIDOS OU UTILIZADOS PARA COMPENSAÇÃO

Em função dessas ocorrências, foi deferido à contribuinte o valor total de R\$ 282.846,01 do total solicitado de R\$ 3.465.358,62. Ressalte-se apenas que no mês do trimestre em que não houve nenhuma operação de exportação o valor deferido foi zero.

Cientificada em 21/12/2011, a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 23/01/2012, alegando, em síntese, o seguinte.

I. DA EFETIVA VINCULAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS MESES DE JANEIRO/2005 A MAIO/2006, JULHO/2006, OUTUBRO/2006, DEZEMBRO/2006, FEVEREIRO/2007, MAIO/2007, JULHO/2007, AGOSTO/2007, NOVEMBRO/2007, DEZEMBRO/2007, FEVEREIRO/2008 E MARÇO/2008 À RECEITA DE EXPORTAÇÃO DE PERÍODOS SUBSEQUENTES

A manifestante alega que a legislação de regência autoriza o ressarcimento de créditos do PIS/Cofins, conforme arts. 3º, §§ 8º e 9º, 6º, I, §§ 2º e 3º e 15, III, da Lei nº 10.833/2003, e arts. 5º, I e § 2º, e 5º, I e § 2º, da Lei nº 10.637/2002.

Aduz que “o direito ao ressarcimento de créditos da COFINS e do PIS, segundo a sistemática da não-cumulatividade, de fato está atrelado à existência de receitas de exportação”. Entende, todavia, que embora nos meses relacionados não tenha exportado, “tal fato não infirma, por si só, a aventada vinculação entre estes e as receitas de exportação”.

Explica que, nos meses em questão, realizou “investimentos em ativos e estrutura necessários à realização de seu objeto social”, gastos que conferem créditos da não-cumulatividade do PIS/Cofins, inclusive os encargos de amortização dos ativos. Entende que posição contrária “implicaria criar uma restrição específica não prevista

em lei, no tocante ao ressarcimento de créditos das sobreditas contribuições”. Assevera que a restrição do direito ao ressarcimento “contraria a ratio essendi do princípio da não-cumulatividade, qual seja, a de desonerar a cadeia produtiva do ônus incorrido com o tributo”.

Afirma que o regime não-cumulativo do PIS/Cofins tem fundamento na Constituição Federal, razão pela qual as disposições legais devem estar em perfeita consonância com o regime jurídico ali estipulado, uma vez que é indubitável que o texto constitucional goza do status de norma fundamental.

Traz doutrina sobre o princípio da não-cumulatividade. Argumenta que a não-cumulatividade do PIS/Cofins “*não deve sofrer quaisquer efeitos pela ausência de receita (evento subsequente), no mês de apropriação dos créditos. O que há de se apurar, pois, é se os custos, despesas e encargos - resultados de anterior receita, auferida por terceiros, devidamente tributada - são, efetivamente, necessários à geração de receita, isto é, ligados à atividade produtiva da qual resulta ou poderá resultar, igualmente, receita*”. Em conclusão, alega que “*o direito aos créditos da contribuição está atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo o que contribua para a obtenção de receitas – ainda que esta não seja alcançada -, premissa esta que, aplicada ao caso concreto, revela a necessidade de assegurar de forma plena o ressarcimento de ditos créditos, a despeito das objeções de ordem formal erigidas pela RFB*”.

II. DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS MESES DE JUNHO/2006, AGOSTO/2006, SETEMBRO/2006, NOVEMBRO/2006, JANEIRO/2007, MARÇO/2007, ABRIL/2007, JUNHO/2007, SETEMBRO/2007, OUTUBRO/2007, JANEIRO/2008 E ABRIL/2008

Argumenta que a decisão da autoridade *a quo*, também nos meses em que realizou exportação, não obedeceu ao comando constitucional da não-cumulatividade e, por tal razão, desconsiderou diversos créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços tratados como insumos, sobre os custos das aquisições de bens para o ativo imobilizado, sobre o valor das despesas de energia elétrica, despesas com aluguel de máquinas e equipamentos e sobre o valor da aquisição de materiais tidos como de uso e consumo.

Reclama que a desqualificação dos bens considerados como insumos se fez sem qualquer justificativa técnica. Afirma que as alegações “*do Auditor Fiscal são baseadas em assertivas simplórias e desprovidas de maior detalhamento*”.

Argumenta que tem direito ao crédito relativo aos custos incorridos na formação de florestas de árvores plantadas e utilizadas na produção de carvão vegetal. Alega que a norma da não-cumulatividade do PIS/Cofins não pode ser interpretada de modo tão simplista, desconsiderando o arcabouço constitucional no qual encontra o fundamento de validade.

Explica que o conceito de insumo deve ser interpretado de forma elástica, como “*dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando a obtenção de receitas*”.

Sustenta que os custos e despesas incorridos na produção de carvão vegetal, como aqueles destinados à formação de floresta de árvores, dão direito ao crédito, por estarem ligados à produção do ferro-gusa.

Assevera que nenhum dos bens ou serviços glosados foram adquiridos por mera conveniência, mas, porque são indispensáveis, pois destinados à obtenção de receita, o que poderá ser demonstrado por prova pericial, cuja produção desde já pleiteia.

Informa que seu processo produtivo se inicia com a produção do carvão vegetal, oriundos da formação de florestas, prosseguindo por diversas etapas até a colocação do ferro-gusa no mercado. Afirma que a própria fiscalização admitiu, em um primeiro momento, a produção do carvão vegetal como etapa essencial ao processo produtivo, mas, em seguida, desconsiderou os valores com os serviços e bens adquiridos para a

produção deste insumo, tais como custos com aquisição de sementes, por terem apenas relação indireta com o produto final.

Entende que o carvão vegetal é imprescindível para a produção do ferro-gusa e, assim, os serviços necessários à formação das florestas das quais serão extraídas o aludido carvão. Com base em doutrina, assevera que “*é preciso afastar a ideia preconcebida de que só é insumo aquilo que direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte*”.

Conclui ser inequívoco o direito de se creditar dos custos incorridos com a formação de florestas e produção de carvão vegetal, devendo ser reformado o Despacho Decisório.

Na sequência, alega que a autoridade *a quo* considerou que alguns **bens e serviços destinados à manutenção de equipamentos** relacionados ao processo produtivo não ensejariam direito a crédito, tais como:

- serviços de manutenção de instalações elétricas e eletromecânicas, lubrificação de equipamentos e substituição de peças;
- serviços de balanceamento de máquinas e rebobinamento e pintura de motor;
- serviços gerais de manutenção, tais quais, usinagem e abertura de rasgos de chavetas, manutenção de máquinas e carregadeiras, lubrificação e balanceamento de equipamentos e rebobinamento e pintura de motores;
- serviços gerais de manutenção, tais quais manutenção de motosserras, roçadeiras, motobombas e carregadeiras;
- serviços diversos de balanceamento e alinhamento de máquinas e remendo de pneus;
- serviços de manutenção de máquinas.

Entende, todavia, que tais bens estão diretamente relacionados ao processo produtivo, inclusive sofrendo desgaste físico. Por tal razão, preconiza que o direito de crédito é evidente, como ilustrado pela Solução de Divergência COSIT n.º 35/2008, por meio da qual a RFB firmou que todas as peças e equipamentos que sofram desgaste em razão da sua inserção no processo produtivo geram direito ao crédito do PIS/Cofins.

Diz que, no mesmo sentido, o CARF vem acolhendo a tese de que os bens e serviços aplicados na manutenção dos equipamentos relacionados ao processo produtivo dos contribuintes são equiparados a insumos, sendo devido, portanto, o creditamento. Traz decisões do CARF sobre a questão.

Aduz que, em atenção ao princípio da verdade material, é essencial a realização de **prova pericial**, a fim de determinar a natureza dos itens mencionados no trabalho fiscal e sua interação com o seu processo produtivo para se esclarecer os seguintes quesitos:

(i) elucidar se os produtos adquiridos pela interessada indicados no item II.1 do TVF são utilizados no seu processo produtivo;

(ii) descrever a aplicação de tais materiais no processo produtivo.

Relativamente à glosa de **despesas com energia elétrica e aluguel de máquinas e equipamentos**, alega que, em respeito ao princípio da verdade material, “*faz-se necessária a promoção dos autos em diligências tendentes a obter junto à concessionária de energia elétrica cópia das notas fiscais comprobatórias das aludidas despesas*”.

Com base no artigo 29 do Decreto n.º 7.574/2011, aduz que é “dever do julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma, verificando aquilo que é realmente verdade”. Explica que não exibição da documentação solicitada ocorreu por motivo de força maior, seja em função do longo tempo decorrido desde as operações, seja pelo fato de que não foi ela quem, originariamente, realizou tais despesas, mas sim a empresa incorporada.

Entende ser necessária a conversão do feito em **diligência** para expedição de ofício à concessionária de energia elétrica, instando-a à apresentação das notas fiscais comprobatórias das despesas.

No que tange às **despesas com aluguel de máquinas e equipamentos**, diz que, igualmente, ocorreu motivo de força maior que o impossibilita de exibir as cópias das notas fiscais, seja diante do tempo decorrido desde as operações, seja pelo fato de que não foi ela quem realizou tais despesas, razão pela qual solicita **diligência** para obtenção das 2ª vias das notas fiscais suscitadas, as quais serão oportunamente apresentadas aos autos.

Argumenta, outrossim, que o Auditor Fiscal considerou indevida a apropriação de créditos do imposto relativos à **aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado**, tendo em vista que das 111 notas fiscais apresentadas, somente 53 seriam relativas à aquisição de bens classificados nos capítulos da TIPI/NCM, estando as demais aquisições com classificação fiscal distinta ou ilegíveis.

Alega, todavia, que, quando do procedimento fiscal, parte dos citados documentos não estavam em seu poder. Requer a juntada de documentos fiscais de aquisição de bens integrantes ao ativo imobilizado, atestando, por conseguinte, o direito ao creditamento.

Quanto aos itens de **uso e consumo**, destaca que o Auditor Fiscal deixou de examinar a natureza dos itens sobre os quais se creditou e a sua inserção na atividade industrial. Diz que o procedimento fiscal não foi lastreado em fatos concretos, mas na presunção de que os créditos aferidos seriam ilegítimos. Entende que a atividade de lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, pressupõe delimitação exaustiva de todos os elementos que deram origem à matéria tributável e não em simples conjecturas, sob pena de violação da legalidade. Afirma que dada a análise subjetiva ficou impedida de contrapor os argumentos fiscais, sendo, assim, ilegítimo o despacho decisório ora questionado.

Requer a reforma do Despacho Decisório. Protesta pelo deferimento da prova pericial, posterior juntada de documentos e indica Assistente Técnico para fins de acompanhamento da prova pericial/diligência requerida.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e apresenta a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. RATEIO PROPORCIONAL.

Pelo método do rateio proporcional aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação existente entre a receita de exportação e a receita bruta total auferidas em cada mês, razão pela qual não havendo vendas ao mercado externo não há como apurar créditos ressarcíveis.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

FORMAÇÃO DE FLORESTAS. PRODUÇÃO DE CARVÃO VEGETAL. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica cujo processo produtivo consiste em, sucessivamente, formar florestas, utilizá-las na produção de carvão vegetal e empregá-lo na fabricação de ferro-gusa não faz jus a créditos do PIS e da Cofins referentes aos custos de formação das florestas ou de produção do carvão vegetal.

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Somente geram direito a crédito os dispêndios com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos que sejam empregados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País.

CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

É dever da contribuinte trazer aos autos a documentação comprobatória dos créditos escriturados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A apresentação de provas deve ser realizada junto à impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Sendo desnecessários para o deslinde da causa, indeferem-se os pedidos de diligência e perícia.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva contendo, em breve síntese, que:

(i) o acórdão hostilizado deixou de observar o prescrito pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp n.º 1.221.170/PR e, conseqüentemente, violou frontalmente o dever de a Administração Tributária rever de ofício seus atos decisórios sobre o tema em referência que contrarie aquela decisão vinculativa, nos termos da prescrição legal supra combinada com a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, pela qual se reconhece a necessidade de observância, desde já, do acórdão proferido naquele Recurso Especial repetitivo;

(ii) na referida Nota, a partir do reconhecimento da ilegalidade da disciplina de creditamento previsto nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 e obrigatoriedade de aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, autorizou-se a Administração a não contesaar e recorrer de demandas sobre o tema;

(iii) o STJ fixou as teses de que (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;

(iv) a DRJ partiu de conceito restritivo de insumos, ao contrário do decidido pelo STJ;

(v) a DRJ abalizou o julgamento da Manifestação de Inconformidade sem qualquer apego a critério outro que não seja da vinculação física entre as mercadorias adquiridas e aquelas objeto de saída;

(vi) verificado que no acórdão recorrido apegou-se, explicitamente, às INs SRF n.º 247/2002 e 404/2004 e abandonou os critérios da essencialidade e relevância, forçoso concluir que a DRJ não observou as teses fixadas REsp n.º 1.221.170/PR. Por corolário, negou vigência aos §§ 4º, 5º e 7º do artigo 19, da Lei n.º 10.522/2002, razão pela qual o acórdão (e despacho decisório por ele encampado) fustigado deve ser anulado, com devolução dos autos à Autoridade Fiscal para que reexamine, por completo, os créditos em seu favor;

(vii) embora no caso vertente tenha sido constatada a ausência de saída de mercadorias para o exterior nos meses envolvidos nesta parcela da glosa, tal fato não infirma, por si só, a aventada vinculação entre estes e as receitas de exportação;

(viii) passou por fase de intensos investimentos, seja em sua fase *pré-operacional* – até o mês de outubro de 20052 (documento 01, anexo) -, seja nos meses subsequentes, quando foram sendo realizados sucessivos investimentos em ativos e estrutura necessários à realização de seu objeto social, a par de outras despesas;

(ix) nos calendários subsequentes (2006 e 2007), auferiu mais de 90% de sua receita bruta em razão de operações de exportação, conforme se extrai dos seus balancetes aos anos de 2005 a 2007;

(x) os investimentos nos períodos envolvidos foram atrelados a subsequentes exportações, o que pode ser confirmado, principalmente, pelo fato de após a efetiva entrada em operação, o que se verificou foi a obtenção de um volume de receitas de exportação superior a 90% do total;

(xi) nesse sentido, a restrição do direito ao ressarcimento dos créditos em tela contraria o princípio da não cumulatividade (art. 195, § 12 da CF);

(xii) verifica-se que exigir a vinculação entre custos, despesas e encargos e receitas de exportação, mês a mês, para autorizar o ressarcimento de créditos que não puderam ser compensados, o legislador acaba limitando o conteúdo da regra da não-cumulatividade, pois age no pressuposto de que o recebimento de receita (de exportação) é inerente aos créditos, de forma que, não havendo aquela, estes predem a eficácia, pois não poderiam ser restituídos, violando a Constituição Federal;

(xiii) no que toca aos demais períodos nos quais, não obstante constatada a exportação, a glosa foi efetuada ao argumento de que os custos e despesas geradores dos créditos não preencheram os requisitos legais previstos para tanto;

(xiv) há direito ao crédito de COFINS e PIS não apenas em relação aos bens e serviços que integram o produto final ou mantém com ele contato físico, mas também a todos os gastos incorridos pelo sujeito passivo para tornar possível a realização da atividade empresarial;

(xv) em razão da importância financeira, destaca a aquisição de bens e serviços contratados de terceiros e imprescindíveis para a formação de florestas, das quais decorrerão o carvão vegetal que, por sua vez, será utilizado, nos altos-fornos onde fabricados o ferro-gusa comercializado;

(xvi) seu processo produtivo é por demais amplo, iniciando-se com a produção de carvão vegetal, desde a formação de florestas e prosseguindo por diversas etapas, até a colocação do produto final, ferro-gusa, no mercado;

(xvii) não somente o próprio procedimento de fiscalização reconheceu que a produção de lenha utilizada na produção de carvão vegetal integra a primeira etapa do processo produtivo, bem como é lógico que, sem a formação do carvão vegetal tornar-se-ia inviável sequer o início do processo produtivo;

(xviii) é fato incontestável a imprescindibilidade do carvão vegetal para a produção do ferro-gusa e, por corolário lógico, dos serviços necessários à formação das florestas das quais serão extraídas o carvão, o que autoriza o crédito das contribuições;

(xix) as florestas eram formadas pela própria empresa a partir da aquisição de sementes, dentre outros elementos necessários, cujos gastos relacionados, tal como asseverado, são passíveis de crédito ante a íntima relação com a produção do carvão vegetal;

(xx) com relação aos demais bens e serviços classificados como insumos, equivocou-se a decisão recorrida;

(xxi) por exemplo, os serviços relacionados à produção do carvão vegetal que, como visto, integra a primeira etapa do processo produtivo;

(xxii) no que toca aos demais serviços não apreciados pela decisão também esses participam, de algum modo, em alguma etapa do processo produtivo da empresa;

(xxiii) assim como o despacho decisório, o acórdão recorrido manteve o equívoco de extrair as suas conclusões com base em uma mera apreciação superficial da descrição dos serviços adquiridos;

(xxiv) o auditor deixou de examinar a natureza de cada um dos itens dos quais se creditou a título de uso e consumo e a sua inserção na atividade industrial, bem como as peculiaridades envolvidas em cada caso;

(xxv) a autuação fiscal não está lastreada em fatos concretos, mas sim, na mera presunção de que os créditos aferidos não seriam legítimos;

(xxvi) a atividade de lançamento deve observar o contido no art. 142 do CTN, sob pena de violação da estrita legalidade;

(xxvii) a ausência de tais elementos é evidente no caso em questão, pois como visto o fundamento da autuação deriva de interpretação genérica e superficial das hipóteses de creditamento que o Fiscal entende possível; e

(xxviii) está impedida de contrapor, adequadamente, os argumentos fiscais, com afronta à garantia constitucional da ampla defesa e contraditório

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

Inicialmente, é de se apreciar a tempestividade do Recurso Voluntário interposto.

A Recorrente teve ciência, do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a Receita Federal do Brasil, ciência esta realizada por seu procurador, na data de 09/03/2020, data

em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/1972, conforme documento encartado aos autos a e-fl. 436.

Por sua vez, o Recurso Voluntário foi interposto em 25/05/2020, após o trintídio legal para a interposição da peça recursal.

Ocorre que, a Portaria RFB nº 543/2020, de 20/03/2020, em seu art. 6º, a seguir transcrito, suspendeu os prazos processuais no âmbito da Receita Federal do Brasil até o dia 31/08/2020:

“Art. 6º Ficam suspensos os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 31 de agosto de 2020.”

Assim, com a interposição do Recurso Voluntário em 25/05/2020, considero-o tempestivo e que reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Passa-se, então, à análise dos tópicos recursais.

- Da preliminar – Da Violação ao artigo 19, §§ 4º, 5º e 7º da Lei 10522/2002

A questão suscitada pela Recorrente, como preliminar, em relação ao fato de o Acórdão recorrido não ter aplicado as teses fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no RESP nº 1.221.170/PR e ao contido na Nota SEI nº 63/2018, se confunde com o próprio mérito do litígio, razão pela qual o tema será apreciado oportunamente.

Ademais, as teses fixadas pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR e o previsto na Nota SEI nº 63/2018 não podem ser aplicados indistintamente, devendo ser observado o contido no caso concreto sob análise, pois cada processo envolvendo a glosa de créditos de insumos de PIS e COFINS possui as suas peculiaridades próprias.

Assim, é de se rejeitar a preliminar arguida.

- Mérito: Considerações introdutórias

Em relação ao mérito do recurso, algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.

Marco Aurélio Grecco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214)

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que embasaram a decisão recorrida, conforme a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Imperioso esclarecer que por ocasião do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

"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. 543-C 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. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

"Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo

11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

Prefacialmente ao mérito, destaco que caso análogo ao presente, envolvendo a própria Recorrente, já foi apreciado pelo CARF, conforme se depreende da ementa do Acórdão nº 3301-007.126, de relatoria do Conselheiro Winderley Morais Pereira, a seguir reproduzida:

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

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INDEFERIMENTO.

Não há que se cogitar em nulidade do lançamento de ofício quando, no decorrer da fase litigiosa do procedimento administrativo é dada ao contribuinte a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. EXIGÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido” (Processo nº 12448.918684/2011-99; Acórdão nº 3301-007.126; Relator Conselheiro Winderley Morais Pereira; sessão de 20/11/2019)

A decisão foi tomada por unanimidade de votos, pela parcial procedência do Recurso Voluntário interposto.

Por concordar com as razões expendidas, adoto o voto proferido pelo Conselheiro Winderley Morais Pereira como razões de decidir, cujos excertos serão reproduzidos nos tópicos pertinentes, com os acréscimos devidos.

Tecidas tais considerações, passa-se à análise individualizada das glosas efetivadas, conforme tópicos da peça recursal.

- Mérito: Da Efetiva Vinculação dos Créditos de Meses Diversos à Receita de Exportação de Períodos Subsequentes

Como antes consignado, adoto como razões de decidir o voto proferido pelo Conselheiro Winderley Morais Pereira (Acórdão nº 3301-007.126), *in verbis*:

“Para esta matéria a análise dos autos comprova que é incontroverso que o pleito da Recorrente para o ressarcimento dos valores referentes a estes períodos não existiram exportação. Entendo que a condição para a discussão do ressarcimento passa por uma premissa insuperável que é a existência de importações no período.

A Recorrente não questiona a ausência de exportações levantadas pela Fiscalização e alega que teria direito ao ressarcimento em razão de exportações futuras. Entendo que tal alegação não pode prosperar, a legislação é clara ao permitir o ressarcimento para créditos em operações de importação. No caso em tela a ausência de importação no período não permite o ressarcimento dos créditos. Conforme foi muito bem explanado na decisão de piso ao analisar a legislação que rege a matéria.

“O art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, bem como o art. 5º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637, de 2002, determinam que os créditos da não-cumulatividade de PIS/Cofins poderão ser deduzidos da contribuição a pagar e compensados com débitos próprios de tributos administrados pela RFB. Somente na hipótese de remanescer crédito ao final do trimestre de apuração, a contribuinte poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro. Porém, nos termos do §3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, aplicável também ao PIS por força do inc. III do art. 15 desta lei, o direito à compensação e ao ressarcimento “aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º”.

Os referidos §§ 8º e 9º do art. 3º dizem respeito aos métodos de rateio previstos na legislação para as pessoas jurídicas que apuram receitas cumulativas e não-cumulativas. Tais métodos, aliás, são os que devem ser aplicados aos contribuintes que apuram receita de vendas no mercado interno, receitas de venda no mercado interno não tributadas e receitas de exportação.

No caso, a contribuinte utilizou o método do rateio proporcional, ou seja, aquele segundo o qual deve-se aplicar aos custos, despesas e encargos comuns a relação existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Com esta opção, o crédito ressarcível é o resultado da divisão entre as receitas de vendas no mercado externo e a receita bruta total. Como não houve operações de vendas ao mercado externo no mês em questão não há como, com a opção realizada pela própria interessada, vincular seus custos, despesas e encargos às receitas de exportação. Por tal razão, não há como apurar créditos ressarcíveis.

Assim, é possível à interessada apurar créditos, aliás, o que fez. No entanto, como o crédito apurado não está vinculado à receita de exportação, ele somente pode ser utilizado para dedução da contribuição devida em cada período de apuração, excetuando-se, a partir de 2005, os casos das vendas enquadradas no art. 17 da Lei nº 11.033/04, que não é o caso da manifestante.”

A Recorrente alega ofensa ao princípio da não cumulatividade da Cofins, entendo que também aqui não pode prosperar o recurso. A Recorrente não se viu impedida de apurar os créditos, a decisão da Fiscalização da qual concordo integralmente, discute no presente processo a possibilidade de ressarcimento destes créditos e não afasta a utilização destes créditos se cumpridas as exigências legais.”

Assim, nada a deferir no tópico em apreço, esclarecendo que a decisão recorrida possui idêntica redação ao texto antes reproduzido da decisão contida no Acórdão nº 3301-007.126.

- Mérito: Dos Créditos Relativos a Meses Diversos para os quais a despeito da Comprovação da Exportação entendeu o julgador não serem as despesas passíveis de creditamento

(i) Da Parcela do Crédito Relativa às Despesas com Produção de Carvão Vegetal

Novamente, sirvo-me do contido no voto proferido pelo Conselheiro Winderley Moraes Pereira já referido:

“As glosas referentes a créditos relativos aos períodos em que houve a comprovação da exportação, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente registrou créditos sobre aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, despesas de energia elétrica, despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, aquisições de bens para o ativo imobilizado e sobre as chamadas "Outras Operações com Direito a Crédito" (Linhas 02, 03, 04, 06, 10 e 13 da Ficha 16A dos DACON.

Ainda, segundo o TVF parte das glosas ocorreram pela posição adotada na auditoria de não considerar as despesas com a produção de carvão vegetal como insumo do processo produtivo.

Em que pese as justificativas apresentadas pela Autoridade Fiscal, com a decisão do STJ no REsp 1.221.170, a definição do conceito de insumo passa por determinar a essencialidade e relevância das operações dentro do processo produtivo. A Receita Federal já sob a ótica da decisão do STJ editou o Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018, em que apresenta entendimentos sobre os critérios de relevância e essencialidade. O Parecer entende como permitindo a apuração de créditos na produção verticalizada, quando uma empresa produz o insumo a ser utilizado em etapas subsequentes da sua cadeia de produção, ampliando de forma significativa o entendimento anterior que vedava a utilização de créditos nos insumos produzidos pela própria empresa. O trecho abaixo extraído do Parecer Normativo RFB/Cosit 5/2018 trata destes insumos.

3.INSUMO DO INSUMO

Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a 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).

Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha 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 retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). 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.

Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Portanto, com o novo entendimento da Receita Federal, devem ser afastadas as glosas referentes a aquisição de bens e prestação de serviços referente a produção de carvão vegetal.”

É de se acrescentar que o entendimento de que as despesas incorridas com a produção do carvão vegetal, desde a formação de florestas e prosseguindo por diversas etapas, até a colocação do produto final, ferro-gusa, no mercado, garantem o direito ao crédito da contribuição, também foi confirmado em outra decisão proferida pelo CARF, por unanimidade de votos, em processo de relatoria do Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

Reproduzo a ementa de tal decisão:

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

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

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

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

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

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

Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas em uma produção verticalizada, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte ("insumos dos insumos"), como no caso de sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui, por sua vez, insumo para a produção do ferro-gusa, sendo o produto anterior insumo utilizado na produção do item subsequente da cadeia produtiva, não há óbice à tomada de créditos. (...) (Processo nº 10665.903740/2010-10; Acórdão nº 3001-001.435; Relator Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche; sessão de 15/09/2020) (nosso destaque)

No voto condutor, o Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, adotou a compreensão exposta pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão nº 3401-003.097, cujos excertos são abaixo reproduzidos:

“1.1. Dos "insumos dos insumos..."

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

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

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

Considerando o exposto, e o conceito de insumo aqui adotado (bens necessários ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, tem-se que o único elemento que se acrescenta no caso concreto é o silogismo: se a semente é necessária à obtenção da madeira, necessária à obtenção do carvão vegetal, por sua vez

necessário à obtenção do ferro-gusa, logo a semente é necessária à obtenção do ferro-gusa. Não faz sentido culpar/penalizar a empresa por ter fabricação/produção própria dos insumos necessários a etapas subsequentes de seu processo produtivo.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)"

Tem razão a Recorrente ao sustentar que sem a formação do carvão vegetal tornar-se-ia inviável o início do seu processo produtivo, sendo fato incontestável a imprescindibilidade do carvão vegetal para a produção do ferro-gusa e, por corolário lógico, dos serviços necessários à formação das florestas das quais serão extraídas o aludido carvão.

Assim, é de se deferir o pleito recursal em tal matéria, para afastar as glosas dos créditos referentes à formação de florestas e produção de carvão vegetal, reconhecendo o direito ao crédito pela aquisição de bens e serviços (insumos), desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

(ii) Da Parcela do Crédito sobre outros créditos de Materiais de Uso e Consumo

Do voto proferido pelo Conselheiro Winderley Morais Pereira no processo citado transcrevo:

“Para este tópico o Termo de Verificação sustenta as glosas na ausência de previsão legal para fruição de despesas de uso e consumo que não estejam vinculadas ao processo produtivo.

II. 4 - DA PARCELA DO CRÉDITO SOBRE VALORES DOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO Como já relatado, a base de cálculo a ser declarada na Linha 13 da Ficha 16A do DACON a título de "Outras Operações com Direito a Crédito" deve ser composta por eventuais valores sobre os quais a legislação permita a apuração de créditos do PIS e da COFINS que não estejam previstos nas demais linhas do DACON.

Segundo informado pela fiscalizada nas planilhas relativas à apuração dos créditos mensais, os valores declarados nas referidas Linha 13 das Fichas 16A dos DACON dos meses em que houve exportações se referem a aquisições de materiais de uso e consumo. Todavia, não se vislumbra na legislação de regência da matéria (Lei 10.833/2003 e 10.637/2002) qualquer dispositivo que ampare a apuração de créditos do PIS e da COFINS sobre tais valores, de modo que devem ser glosados os créditos assim apurados pela empresa FERRO GUSA CARAJÁS S/A.

Neste tópico não existe questionamento objetivo da Recorrente com a apresentação de informações e documentação comprobatória que tais despesas estariam vinculadas ao processo produtivo e mais uma vez é mister ressaltar a obrigação que recai sobre a Recorrente de comprovar os créditos pleiteados. A ausência desta comprovação impede o aproveitamento dos créditos, mantendo-se as glosas realizadas pela Fiscalização.”

A decisão recorrida, com acerto, indica que a glosa realizada foi lastreada em fato concreto e não em mera presunção, como alegou a Recorrente. Afinal, teve como fundamento as informações prestadas por ela própria.

Vejamos o relatório elaborado pela Recorrente que indica o aproveitamento de créditos com despesas de itens de uso e consumo nos meses de ago/2006, out/2006, nov/2006 e dez/2006:

Composição do Saldo de PIS e COFINS a recuperar de 2006 - FERRO GUSA CARAJAS

	DACON	IMOB. 1/48	USO E CONSUMO	TOTAL	Pis
jan/06	20-1.4 5.109.213	825.192		5.934.406	20-1.1
fev/06	20-2.1 4.675.302	1.544.294		6.219.596	20-1.3
mar/06	20-3.3 8.098.095	1.544.729		9.642.824	20-1.0
abr/06	20-4.4 8.298.642	1.544.729		9.843.371	20-3.1
mai/06	20-5.2 4.563.097	1.544.729		6.107.827	20-3.2
20-6.10 6.675.832	1.561.212			8.237.044	20-3.0
20-7.7 12.519.247	1.561.212			14.080.460	20-3.0
f. 3.500,44	20-8.3 7.933.608	1.561.212	3.280	9.498.101	20-3.1
20-9.3 13.643.997	1.565.751			15.209.748	20-3.1
f. 2.192,42	20-11.1 13.749.643	1.565.751	31.905	15.347.299	20-3.3
f. 2.192,22	20-30.7 12.366.220	1.566.247	4.665	13.937.132	20-3.3
20-12.6 14.637.765	2.544.430		9.512	17.191.708	20-3.2
	112.270.662	18.929.490	49.363	131.249.515	20-2

	BASE DE CALCULO	PIS a recuperar	COFINS a recuperar	TOTAL
DACON	112.270.662	1.852.466	8.532.570	10.385.036
AQUISICAO 1/48	18.929.490	312.337	1.438.641	1.750.978
USO E CONSUMO	49.363	814	3.752	4.566
	131.249.515	2.165.617	9.974.963	12.140.580

Afirma a decisão recorrida:

“Outrossim, é imperioso destacar que se o seu relatório apresentado à fiscalização, e tomado como base para a glosa dos créditos, está errado por que, então, a interessada não trouxe aos autos a demonstração de como apurou os créditos informados na rubrica “Outras operações com direito a crédito” do Dacon?”

É, portanto, descabida a tese de afronta à garantia constitucional da ampla defesa. Afinal, não só tal garantia está sendo exercida com a apresentação deste recurso, mas também porque a glosa foi realizada com as informações que ela própria forneceu à fiscalização.”

Como visto a glosa se deu em razão de as despesas com bens de uso e consumo não serem passíveis de creditamento, na linha do que dispõe os arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Recorrente não conseguiu provar que os bens adquiridos integram o seu processo produtivo.

Em face da imprecisão quanto a descrição dos bens e sua utilização no processo produtivo, cujo ônus de comprovar a origem do direito creditório pleiteado é do contribuinte, resta inviabilizado o reconhecimento do direito.

É por demais sabido que a Recorrente precisa demonstrar a função de cada produto, cuja aquisição pretende fazer gerar créditos, no seu processo produtivo, evidenciando a sua essencialidade ou relevância para o mesmo.

Assim, em processos de ressarcimento/restituição/compensação não é do Fisco o ônus de provar a inexistência do direito creditório, mas sim do contribuinte realizar a prova de sua existência, ou seja, de sua liquidez e certeza.

Como dito, a glosa se refere à compra de material para uso ou consumo, sendo que o contribuinte não se desincumbiu de sua tarefa de comprovar o equívoco da Fiscalização e que tais bens são necessários e integram o seu processo produtivo.

Nestes termos, nada a deferir no tema recursal.

- Dos Argumentos de Índole Constitucional

Acrescento que em relação aos argumentos de índole constitucional tecidos pela Recorrente, tem aplicação o contido na Súmula CARF nº 2, a seguir transcrita:

“**Súmula CARF nº 2** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Sendo referida súmula de aplicação obrigatória por este colegiado, maiores digressões sobre a matéria são desnecessárias.

Assim, nada a prover no tema.

- Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas dos créditos referentes à formação de florestas e produção de carvão vegetal, reconhecendo o direito ao crédito pela aquisição de bens e serviços (insumos), desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade